

Tilburg University

Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013

Pauwels, M.R.T.

Published in:
Tijdschrift voor Mensenrechten

Publication date:
2014

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Pauwels, M. R. T. (2014). Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013. *Tijdschrift voor Mensenrechten*, 39 (2014)(1), 25-61.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

BELASTINGEN EN MENSENRECHTENVERDRAGEN: KRONIEK 2011-2013

Melvin Pauwels *

Samenvatting | In deze kroniek wordt verslag gedaan van de ontwikkelingen in de fiscaalrechtelijke jurisprudentie, voor zover deze beïnvloed wordt door mensenrechtelijke normen. Aan bod komt zowel de nationale jurisprudentie, hoofdzakelijk van de Hoge Raad, als de internationale jurisprudentie, vooral die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De verslagperiode betreft de periode 1 juli 2011 tot 1 januari 2014.

Trefwoorden | belastingen; discriminatieverbod, recht op eerlijk proces, recht op eigendom, reikwijdte EU-Grondrechtenhandvest, bescherming privéleven, ne bis in idem.

[art. 6, 8, 17 EVRM; art. 1 EP EVRM; art. 47, 50, 51 EU-grondrechtenhandvest; art. 7, 15, 26 IVBPR; art. 8:29 Awb]

Kluwer Navigator | NTM-NJCM Bull. 2013/03

1 Inleiding

Er blijft sprake van een stroom aan fiscale jurisprudentie waarin mensenrechtelijke normen aan de orde zijn. Voor de nationale jurisprudentie is een belangrijke oorzaak hiervan gelegen in het grondwettelijk toetsingsverbod (artikel 120 Gw). Bij gebrek aan mogelijkheid voor de nationale rechter om wetgeving in formele zin te toetsen aan de Grondwet of aan algemene rechtsbeginselen, zoeken belastingplichtigen naar andere wegen om belastingwetgeving die in hun ogen onrechtvaardig is, juridisch aan de kaak te stellen. Dat betreft dan veelal een beroep op het discriminatieverbod of op artikel 1 Eerste Protocol (hierna: EP) EVRM. Verder speelt artikel 6 EVRM een belangrijke rol op het terrein van fiscale bestuurlijke boetes. Deze kroniek doet verslag van het onderzoek naar jurisprudentie in de periode 1 juli 2011 tot 1 januari 2014, waarbij hoofdzakelijk wordt ingegaan op jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad.¹ Hier en daar behandel ik ook fiscale jurisprudentie op het gebied van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest),² nu de daarin neergelegde grondrechten (gedeeltelijk)

■ Mr. dr. M.R.T. Pauwels is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Tilburg University en is sinds 1 januari 2014 rechter in opleiding bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant; melvinpauwels@gmail.com. De bijdrage is op 14 januari 2014 afgesloten; de auteur dankt Richard Happé, Rens Pieterse en de redactie van het *NTM/NJCM-Bull.* voor hun commentaar op een eerdere versie. De vorige kroniek is gepubliceerd in *NTM/NJCM-Bull.* 2011, p. 698-724 en *MBB* 2012, p. 64-79.

1 Ik heb behalve van de Nederlandse jurisprudentietijdschriften en bronnen gebruik gemaakt van de *Hudoc*-database en van de overzichtsartikelen van P. Baker in *European Taxation* (2011, p. 545-547; 2012, p. 308-310 en p. 584-586; 2013, p. 393-395 en 619-621).

2 Een globale inventarisatie van de onderdelen van het Handvest die mogelijk van betekenis zijn voor het Nederlandse belastingrecht is te vinden in E. Poelmann, 'Enige fiscale raakpunten van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie', *WFR* 2014, 150.

nauw verwant zijn met de door het EVRM gewaarborgde rechten. De in deze kroniekperiode verschenen literatuur over belastingen en mensenrechtelijke normen breng ik vooral via voetnoten onder de aandacht.³ De nadruk ligt in deze publicatie op inventarisatie en systematisering.

2 Algemeen

2.1 Nieuwe (niet-)ontvankelijkheidsgrond; artikel 35, derde lid, onderdeel b, EVRM

Met ingang van 1 juni 2010 geldt door de inwerkingtreding van het Veertiende Protocol bij het EVRM een nieuwe niet-ontvankelijkheidsgrond. Op grond van het nieuwe onderdeel b van artikel 35, derde lid, EVRM is een individueel verzoekschrift bij het EHRM niet-ontvankelijk indien aan de volgende voorwaarden is voldaan: (i) de belanghebbende heeft geen wezenlijk nadeel geleden, (ii) de eerbiediging van de EVRM-rechten noopt niet tot een onderzoek van het verzoek, en (iii) de zaak is naar behoren behandeld door de nationale rechter. Deze, op het beginsel *de minimis non curat praetor* gebaseerde, niet-ontvankelijkheidsgrond is toegepast in de belastingzaak *Cecchetti*, waarin werd geklaagd over overschrijding van de redelijke termijn.⁴ Volgens het EHRM was niet alleen aan vereisten (ii) en (iii), maar ook aan vereiste (i) voldaan, aangezien het ging om een fiscale boete van slechts 3,48 en er ook anderszins geen aanwijzingen waren dat de belanghebbende wel wezenlijk nadeel had geleden. Let wel, artikel 35, derde lid, onderdeel b, EVRM brengt niet mee dat bij een geschil over een lage fiscale boete een *nationale* rechter een beroep op een door EVRM gewaarborgd recht mag afwijzen op de grond dat geen sprake is van een wezenlijk nadeel. Het gaat immers om een ontvankelijkheidsvoorwaarde voor de procedure bij het EHRM. Het artikel behelst (dus) geen beperking van het materiële toepassingsbereik van de EVRM-rechten. Integendeel, aan de bepaling ligt mede ten grondslag het subsidiariteitsbeginsel, dat juist vereist dat primair op nationaal niveau de EVRM-rechten worden beschermd.

2.2 Reikwijdte Handvest

De zaak *Åkerberg Fransson* heeft ook ver buiten het fiscale discours veel aandacht getrokken.⁵ Reden is dat de beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) in deze zaak van groot belang is voor het toepassingsbereik van het Handvest. Aan de orde in deze

3 Een algemene verhandeling over EHRM-jurisprudentie in belastingzaken is in deze kroniekperiode gegeven door bijv. L. Hinnekens, *Europese Unie en directe belastingen*, Gent: Larcier 2012, p. 897-912.

4 EHRM 9 april 2013, appl.no. 40174/08 (*Cecchetti*), *EHRC* 2013, 200.

5 HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Hans Åkerberg Fransson), *BNB* 2014, 15 (m.nt. Van Eijdsen). Zie over dit arrest bijv. Widdershoven (*AB* 2013, 131), Morijn (*EHRC* 2013, 112), Janssens & Nordin (*SEW* 2013, p. 395-398), Mok (*NJ* 2013, 348), C. Brokelind, 'Case note on Åkerberg Fransson', *European Taxation* 2013, p. 281-285, M.A. Fierstra, 'Åkerberg Fransson: ruim toepassingsgebied van Handvest op handelingen van lidstaten', *NTER* 2013, p. 197-205, N.J. de Boer, 'Case C-399/11, Stefano Melloni v. Ministerio Fiscal, Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2013', *Common Market Law Review* 2013, p. 1083-1104 en E. Hancox, 'The meaning of "implementing" EU law under Article 51(1) of the Charter: Åkerberg Fransson', *Common Market Law Review* 2013, p. 1411-1431.

Zweedse zaak was dat ter zake van de niet-nakoming van fiscale verplichtingen op het terrein van de btw niet alleen aan de belanghebbende een fiscale boete was opgelegd, maar de belanghebbende vervolgens ook strafrechtelijk werd vervolgd. De vraag in het kader van deze later ingeleide strafzaak was of sprake is van schending van artikel 50 Handvest (recht op *ne bis in idem*). Voordat aan die inhoudelijke kwestie kon worden toegekomen, moest evenwel worden vastgesteld of de zaak wel onder het toepassingsbereik van het Handvest valt. Het betreft hier de uitleg van artikel 51 Handvest: 'De bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie (...), alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten.' Van belang bij deze kwestie is dat de nationale materiële btw-regelgeving weliswaar uit EU-regelgeving (de btw-richtlijn) voortvloeit, maar dat er geen EU-regelgeving is die ziet op de sancties op het niet-nakomen van verplichtingen op btw-gebied. Zweden, diverse interveniërende landen én de Europese Commissie meenden gelet hierop dat de zaak buiten het toepassingsbereik van het Handvest valt, aangezien de belastingboetes en de strafzaak niet op de tenuitvoerlegging van het Unierecht berusten. Volgens het HvJ wordt met belastingboetes en strafvervolgning op btw-gebied echter wél uitvoering gegeven aan het Unierecht, hoewel 'de nationale regelingen die als grondslag dienen voor die belastingboetes en strafvervolgingen niet zijn vastgesteld om uitvoering te geven aan [de btw-richtlijn; MP].' Het HvJ baseerde dit oordeel op de argumenten dat (i) uit bepaalde artikelen van de btw-richtlijn voortvloeit dat op btw-gebied iedere lidstaat maatregelen dient te treffen om te waarborgen dat de btw volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, en dat (ii) de lidstaten volgens artikel 325 VWEU onwettige activiteiten waardoor de financiële belangen van de Unie worden geschaad, moeten bestrijden. In verband met het laatste wijst het HvJ erop dat bij de btw (indirect) de eigen middelen van de EU in het geding zijn (die middelen omvatten namelijk ontvangsten gebaseerd op de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag). Hoewel met dit arrest duidelijk is dat het HvJ het toepassingsbereik van het Handvest zeker niet eng vaststelt,⁶ wordt in de literatuur nog volop gediscussieerd over de betekenis van het arrest voor gevallen buiten de btw. Daarbij wordt er bijvoorbeeld op gewezen dat de btw in die zin een bijzonder gebied is dat de btw de financiering van de EU raakt.⁷

2.3 De zaken *Yukos* en *Khodorkovskiy*

Hierna worden op diverse plaatsen de uitspraken van het EHRM in de zaken *Yukos*⁸ en *Khodorkovskiy*⁹ aangehaald. Om die reden beschrijf ik de feitelijke situatie van die zaken hier kort. Beide zaken lagen politiek uiterst gevoelig omdat aan deze zaken de geur hangt – althans in vermoede-

6 Bijv. J.H. Gerards, 'Kroniek van de grondrechten', *NJB* 2013, p. 2423-2424 spreekt over 'een opvallend ruimte reikwijdte'.

7 Bijv. Hancox 2013 (*supra* noot 5), p. 1431.

8 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (OAO Nefyanaya Kompaniya Yukos), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels), *FED* 2012, 27 (m.nt. Thomas). Zie over dit arrest ook I. Leenders & G.H. Ulrich, 'Is Nederland Yukos-proof?', *TFB* 2012, nr. 8, p. 7-14 en Jose Manuel Calderón Carrero & Alberto Quintas Seara, 'Transfer Pricing Disputes, Abusive Tax Schemes and the Protection of the European Convention on Human Rights against Oppressive Tax Actions: The Yukos Case', *Bulletin for International Taxation* 2013, nr. 6, alsmede de blog van Rosalind Englisch d.d. 27 september 2011 op ukhumanrightsblog.com.

9 EHRM 25 juli 2013, appl.nos. 13772/05, 11082/06 (Khodorkovskiy en Lebedev), *H&I* 2013, 87 (m.nt. Thomas).

lijk veel westerse neuzen – dat de Russische president Poetin via de succesvolle beschuldiging van belastingontduiking het bedrijf van zijn politieke rivaal Khodorkovskiy ten gronde heeft gericht en hem in de gevangenis heeft gekregen.¹⁰ ‘Een geheel nieuw beleidsterrein van fiscaal instrumentalisme’, zo werd cynisch gesteld.¹¹ Het bedrijf Yukos was schuldig bevonden aan de ontduiking van belastingen via het gebruik van nepbedrijven. In totaal was over de belastingjaren 2000 tot en met 2003 een bedrag van omgerekend ongeveer 15 miljard aan belasting, boeten en rente opgelegd, waar bovenop nog tenuitvoerleggingskosten van 7% kwamen. Nadat voor de betaling van de bedragen een korte termijn was gesteld, verkocht de fiscus – ondanks verzoeken om uitstel van betaling – de aandelen in de belangrijkste dochtervennootschap van Yukos. Uiteindelijk werd Yukos insolvent verklaard en geliquideerd. In de zaak *Khodorkovskiy* is onder meer aan de orde de strafrechtelijke veroordeling van de eigenaren/managers van Yukos voor *tax evasion*.

3 Recht op een behoorlijk proces

3.1 Zakelijk toepassingsbereik

Het EHRM heeft in deze kroniekperiode vastgehouden aan zijn in de zaak *Ferrazzini* uitgezette lijn die inhoudt dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op zuivere belastinggeschillen; geschillen over belastingheffing zijn volgens het EHRM niet aan te merken als de ‘determination of civil rights and obligations’.¹²

Een belastingzaak valt wel onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM voor zover het geschil een fiscale boete betreft, omdat dan sprake is van een ‘criminal charge’. In de bekende zaak *Jussila* is beslist dat dit ook het geval is indien de fiscale boete een laag bedrag betreft.¹³ Deze lijn is in deze kroniekperiode bevestigd; bijvoorbeeld in de zaak *Cecchetti*, waarin het om een boete van slechts 3,48 ging.¹⁴ Als criminal charge werd aangemerkt een opgelegde verhoging in verband met het niet-tijdig betalen van een zogenoemde parafiscale heffing aan een Oostenrijks bedrijfsschap.¹⁵

In het licht van de EHRM-jurisprudentie met betrekking tot fiscale boeten is het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) in de hiervoor (par. 2.2) genoemde zaak *Åkerberg Fransson* opvallend. In die Zweedse zaak heeft het HvJ – in het kader van het beginsel van *ne bis in idem* – aan de verwijzingsrechter overgelaten de beoordeling of de daar aan de

10 Zie voor een mooie weergave van de historische achtergrond de noot van Morre in *EHRC* 2011, 118 bij EHRM 31 mei 2011, appl.no. 5829/04 (Khodorkovsky).

11 P.J. Wattel, ‘Punitive psychiatry – punitive taxation?’, *NJB* 2012, 1598.

12 EHRM 12 juli 2001, appl.no. 44759/98 (Ferrazzini), *BNB* 2005, 222. Zie in deze kroniekperiode bijv. EHRM 27 september 2011, appl.no. 7359/06 (Agurdino SRL), EHRM 5 april 2012, appl.no. 11663/04 (Chambaz), *EHRC* 2012, 135 (m.nt. Niessen), EHRM 11 september 2012, appl.no. 23819/06 (Optim & Industerre), EHRM 9 april 2013, appl.no. 40174/08 (Cecchetti), *EHRC* 2013, 200 (m.nt. Van der Velde) en vgl. EHRM 3 april 2012, appl.nos. 57583/10, 1245/11, 4189/11 (Coriolan Gabriel Ioviponi e.a.), *EHRC* 2012, 161 (m.nt. De Waele).

13 EHRM 23 november 2006, appl.no. 73053/01 (Jussila), *BNB* 2007, 150 (m.nt. Feteris).

14 EHRM 9 april 2013, appl.no. 40174/08 (Cecchetti), *EHRC* 2013, 200 (m.nt. Van der Velde). Zie over het van toepassing zijn van art. 6 EVRM bij fiscale boeten ook EHRM 27 september 2011, appl.no. 7359/06 (Agurdino SRL) en EHRM 7 juni 2012, appl.no. 4837/06 (Segame SA), *AB* 2012, 334 (m.nt. Barkhuysen & Van Emmerik).

15 EHRM 17 april 2012, appl.no. 21539/07 (Steininger).

orde zijnde belastingboete een strafrechtelijke sanctie is in de zin van artikel 50 Handvest.¹⁶ Het HvJ wijst daarbij indirect – via een ander arrest – op de zogenoemde *Engel*-criteria van het EHRM. Dat het HvJ (anders dan de A-G Cruz Villalón) de beoordeling aan de nationale rechter overlaat, is op het eerste gezicht zowel opvallend als spijtig.¹⁷ Immers, het EHRM zelf heeft juist op basis van die *Engel*-criteria inmiddels – na een lange periode van onzekerheid – duidelijkheid gebracht in de zaak *Jussila* door te beslissen dat een fiscale boete, ook een lage, aangemerkt moet worden als een strafrechtelijke sanctie voor de toepassing van artikel 6 EVRM. Bovendien bestaat in theorie het risico dat nationale rechters verschillend oordelen of een fiscale boete een strafrechtelijke sanctie is in de zin van artikel 50 Handvest. Wellicht echter is de reden voor deze handelwijze van het HvJ gelegen in de aard van de prejudiciële procedure, waarbij de taakverdeling aldus is dat het HvJ uitleg geeft aan EU-normen en het aan de nationale wetgever is om met behulp daarvan de normen concreet toe te passen op het voorliggende geval.

Inzake het concept ‘criminal charge’ in de zin van artikel 6 EVRM doen zich op fiscaal terrein soms afbakeningsvragen voor met betrekking tot maatregelen die de wetgever niet als punitieve sanctie heeft aangemerkt, maar die op zichzelf afschrikwekkend en ingrijpend (kunnen) zijn. Zo rees in deze kroniekperiode de ‘criminal charge’-vraag ter zake van een naheffingsmaatregel in de motorrijtuigenbelasting. Indien geconstateerd wordt dat met een motorrijtuig gebruik is gemaakt van de weg tijdens een voor dat motorrijtuig geldende schorsing, wordt de na te heffen belasting in beginsel berekend over een jaar: vier tijdvakken van drie maanden met als laatste tijdvak dat waarin het weggebruik is geconstateerd. Hof ‘s-Hertogenbosch was van oordeel dat een dergelijke naheffing een dusdanig afschrikwekkend en bestraffend karakter heeft dat de heffing moet worden aangemerkt als een ‘criminal charge’. De Hoge Raad wees er echter op dat in het geval waarop de naheffingsmaatregel ziet, er sprake is van bewijsnood voor de inspecteur die erin bestaat dat niet kan worden vastgesteld sinds wanneer geen of te weinig belasting is betaald. Volgens de Hoge Raad betreft de naheffingsmaatregel een praktische maatregel die ertoe strekt de uitvoerbaarheid te bevorderen door de voornoemde bewijsnood voor de inspecteur voor risico te laten komen van degene die geacht kan worden deze bewijsnood te hebben veroorzaakt, zijnde de belastingplichtige. Voor zover de maatregel al een afschrikwekkende of bestraffende werking heeft, blijft naar het oordeel van de Hoge Raad deze niet-punitieve strekking zozeer overwegen dat niet gesproken kan worden van een ‘criminal charge’.¹⁸

Kort voor het einde van de kroniekperiode heeft Hof ‘s-Hertogenbosch met betrekking tot een andere naheffingsregeling in de motorrijtuigenbelasting geoordeeld dat de naheffing bij een onjuist gebruik van het handelaarskenteken voor een motorrijtuig uit de bedrijfsvoorraad een ‘criminal charge’ is, omdat geen sprake is van compensatie voor onbetaald gebleven belasting maar van een bestraffing voor het niet-voldoen aan de gestelde voorwaarden voor motorrijtuigen in bedrijfsvoorraad.¹⁹

16 HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10 (Hans Åkerberg Fransson), *BNB* 2014, 15 (m.nt. Van Eijdsden). Zie overigens Fierstra 2013, p. 204 voor een alternatieve lezing van het arrest op dit punt.

17 Kritisch ook Widdershoven in *AB* 2013, 131.

18 HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 53.8 (idem HR 25 oktober 2013, nr. 12/00404).

19 Hof ‘s-Hertogenbosch 12 december 2013, *ECLI:NL:GHSHE:2013:6013*.

3.2 Toegang tot de rechter

Het vereiste van toegang tot de rechter moet volgens het EHRM geïnterpreteerd worden in het licht van onder meer de 'rule of law'. Eén van de daaruit voortvloeiende fundamentele aspecten is, via het beginsel van rechtszekerheid, het beginsel van *res judicata* (kracht van het gewijsde). In de belastingzaak *Agurdino* stond dit beginsel centraal. In deze zaak had de Moldavische hoogste rechter een definitieve beslissing gegeven in het voordeel van de belastingplichtige. Op verzoek van de belastinginspecteur had deze rechter de zaak echter heropend naar aanleiding van een interpretatieve wet die na het eerdere arrest was ingevoerd. De rechter stelde vervolgens de inspecteur in het gelijk. Het EHRM was van oordeel dat de heropening zag op punten die de inspecteur eerder naar voren had kunnen brengen, en dat daarom in wezen sprake was van een vermomd beroep ('appeal in disguise'). Om die reden was sprake van een schending van het beginsel van *res judicata*.²⁰

Hoewel artikel 6 EVRM ervan uitgaat dat strafoplegging in beginsel door de rechter gebeurt, is de praktijk waarbij het bestuursorgaan een fiscale boete oplegt, op zichzelf niet in strijd met artikel 6 EVRM. Voorwaarde is wel dat toegang tot een rechter bestaat die 'full jurisdiction' heeft om de gegrondheid van de boete te beoordelen. In verband met de vraag wat onder 'full jurisdiction' moet worden verstaan, is de zaak *Segame* van belang. Het EHRM achtte het in die zaak niet in strijd met artikel 6 EVRM dat een belastingboete naar een vast percentage van 25% van het betrokken belastingbedrag wordt opgelegd zonder dat de rechter dat percentage kan matigen indien is vastgesteld dat het beboetbare feit is gepleegd.²¹ Het EHRM nam daarbij in aanmerking dat de Franse rechter (wel) de volledige bevoegdheid had om te toetsen of het beboetbare feit was begaan ('all the elements of fact and law'), alsmede om de belastingsschuld – dus de boetegrondslag – te beoordelen. Het EHRM achtte ook van belang dat de wet zelf voorzorg in een zekere proportionaliteit met betrekking tot de ernst van de gedraging, te weten door de hoogte van de boete te bepalen op een percentage van de niet-betaalde belasting, welk percentage van 25% bovendien op zichzelf niet disproportioneel is. Ook nam het EHRM in aanmerking dat een belastingboete niet tot de 'hard core of criminal law' behoort (de *Jussila*-rechtsbeschermingdifferentiatie; zie par. 3.4).

In het Nederlandse belastingrecht wordt de 'full jurisdiction' van de rechter overigens ruim opgevat: de wet bepaalt veelal de maximale hoogte van de boete voor een bepaald beboetbaar feit, en in een beleidsbesluit zijn nadere instructies gegeven aan de inspecteur wat betreft de boetehoogte, maar de rechter is aan dat beleidsbesluit niet gebonden en dient zelfstandig te bepalen welke hoogte van de boete passend en geboden is.²² Zwemmer heeft overigens de vraag opgeworpen of dat laatste wel daadwerkelijk gebeurt. Zijn indruk is dat belastingrechters in de praktijk veelal aansluiten bij het beleidsbesluit en de opgelegde boete slechts marginaal toetsen.²³

20 EHRM 27 september 2011, appl.no. 7359/06 (*Agurdino SRL*). Zie de uitspraak van 29 oktober 2013, appl.no. 7359/06 voor de toekenning van de billijke genoegdoening (art. 41 EVRM) en de proceskostenvergoeding.

21 EHRM 7 juni 2012, appl.no. 4837/06 (*Segame SA*), AB 2012, 334 (m.nt. Barkhuysen & Van Emmerik). Zeer kritisch over deze uitspraak is P. Baker, 'Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights', *European Taxation* 2012, p. 585-586, die onder meer stelt dat op deze manier geen rekening wordt gehouden met gradaties in schuld.

22 Bijv. HR 7 juni 2013, *BNB* 2013, 183 (m.nt. Pechler).

23 J.W. Zwemmer, 'Passend en geboden', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 237-240.

3.3 Onpartijdige rechter

In *BNB* 2013, 256 had de belanghebbende geklaagd over de partijdigheid van een van de raadsheren van het hof.²⁴ Belanghebbende stelde dat deze raadsheer in het verleden haar belastingadviseur was en dat haar huidige belastingadviseur gebrouilleerd met hem was geraakt, mede in verband met zijn pogingen om de belanghebbende weer als cliënt te winnen. A-G IJzerman ging uitgebreid op deze kwestie in, mede aan de hand van EHRM-jurisprudentie. De Hoge Raad liet de klacht evenwel onbehandeld. Daartoe zag de Hoge Raad kans omdat hij de uitspraak van het hof om inhoudelijke redenen vernietigde en de zaak in volle omvang verwees. Hoe begrijpelijk het ook is dat de Hoge Raad de door belanghebbende opgeworpen partijdigheidskwestie 'duikt', ik vraag me af of deze afhandeling gepast is. Betoogd kan immers worden dat *als* sprake is van partijdigheid, genoegdoening in de vorm van erkenning daarvan minstens geboden is, los ervan of de belanghebbende wat betreft het inhoudelijke geschilpunt al dan niet het gelijk aan zijn zijde heeft.

3.4 Recht op een zitting

Zoals hiervoor in par. 3.1 opgemerkt heeft het EHRM in de zaak *Jussila* beslist dat een fiscale boete een 'criminal charge' betreft, ook indien sprake is van een lage boete.²⁵ Tegelijk heeft het EHRM in die zaak beslist dat, kort gezegd, in zaken waarin sprake is van een 'criminal charge' maar die niet tot de harde kern van het strafrecht behoren – zoals fiscale boeten – de mogelijkheid bestaat dat de eisen van een behoorlijk proces minder strikt worden toegepast. Het is nog onduidelijk welke eisen in dergelijke zaken minder strikt kunnen worden toegepast. Duidelijk is wel dat dit het geval is met betrekking tot het recht op een hoorzitting, zo blijkt uit de zaak *Jussila*. De Hoge Raad is naar aanleiding van deze zaak omgegaan inzake het horen in een verzetsprocedure in een boetezaak. In eerdere arresten had de Hoge Raad onder verwijzing naar EHRM-jurisprudentie geoordeeld dat de rechter alleen mag overgaan tot ongegrondverklaring van het verzet als hij de belanghebbende in de gelegenheid heeft gesteld te worden gehoord.²⁶ De Hoge Raad is nu van oordeel dat de rechter niet in alle gevallen gehouden is de belanghebbende ambtshalve in de gelegenheid te stellen om te worden gehoord, maar slechts 'in die gevallen waarin het vereiste van een behoorlijk proces als bedoeld in artikel 6 EVRM daartoe aanleiding geeft'.²⁷ In mijn aantekening bij dit arrest in *FED* 2012, 94 heb ik getracht uit (veelal niet-fiscale) jurisprudentie van het EHRM ná *Jussila* af te leiden welke factoren van belang zijn bij het hanteren van die laatste maatstaf.²⁸ Opvallend is dat waar de Hoge Raad in zijn hiervoor bedoelde eerdere arresten nog verwees naar artikel 14 IVBPR, hij in dit arrest

24 HR 11 oktober 2013, *BNB* 2013, 256 (m.nt. Zwemmer).

25 EHRM 23 november 2006, appl.no. 73053/01 (*Jussila*), *BNB* 2007, 150 (m.nt. Feteris).

26 HR 2 december 1992, *BNB* 1993, 64 en HR 24 juni 2005, *BNB* 2005, 307.

27 HR 23 september 2011, *BNB* 2012, 114. Zie verder HR 1 maart 2013, *BNB* 2013, 95 en HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 222.

28 Ik kwam tot de volgende factoren: (i) de aard van de geschilpunten, (ii) de hoogte van de boete en/of de ernst van de overtreding, (iii) of de mogelijkheid bestaat om een hoorzitting te verzoeken, en zo ja of een verzoek is gedaan, en (iv) of sprake is van een rechter in eerste of tweede instantie.

niet aan dat artikel refereert. Onduidelijk is daarom op basis van welke redenering de Hoge Raad zijn nieuwe rechtsregel ook in overeenstemming acht met het IVBPR.

3.5 Het vermoeden van onschuld

Het door het artikel 6 EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld speelt een belangrijke rol in de *KB-Lux*-zaken. In de vorige kroniekperiode heeft de Hoge Raad daarover richtinggevend arresten gewezen. Hierop is in deze kroniekperiode een belangrijk vervolg gekomen, maar een korte herhaling van de achtergrond is nuttig om dat te kunnen plaatsen.

De Belastingdienst heeft de beschikking gekregen over microfiches die gegevens – saldi op 31 januari 1994 – bevatten over rekeningen van Nederlandse inwoners bij de Kredietbank Luxembourg. Van degenen die door de Belastingdienst zijn benaderd op basis van het vermoeden dat ze rekeninghouder zijn, hebben sommigen ontkend rekeninghouder te zijn of geweigerd (verder) informatie te verstrekken over de rekening(en). Hoewel de Belastingdienst in die gevallen niet meer concrete individuele informatie had dan de saldi op 31 januari 1994, zijn ten aanzien van deze ‘ontkenner’ en ‘weigeraars’ toch belastingaanslagen in de inkomstenbelasting en vermogensbelasting opgelegd over, veelal, de jaren 1990 tot en met 2000, en soms jaren nadien, met daarbij boeten van vaak 100%. Die aanslagen zijn modelmatig berekend op basis van de gegevens van de ‘meewerkers’. In de arresten van 15 april 2011, die betrekking hadden op een weigeraar/ontkenner, hielden de aanslagen stand zoals die door het hof waren verminderd.²⁹ Van belang is hier dat de Hoge Raad wel ‘s hofs uitspraak casseerde wat betreft het oordeel dat de boetes in stand konden blijven. In verband met de procedure na verwijzing gaf de Hoge Raad enige richtlijnen mee, waaronder de richtlijn dat de omstandigheid dat een belanghebbende op 31 januari 1994 enig banktegoed aanhield niet zonder aanvullend bewijs, zoals ervaringsregels, een vermoeden kan rechtvaardigen dat die belanghebbende ook in andere jaren een banktegoed heeft aangehouden. Deze arresten riepen vele vragen op, zoals welke ervaringsregels c.q. welk aanvullend bewijs bedoeld bewijsvermoeden kan rechtvaardigen voor de onderscheiden jaren.³⁰

In zijn arrest van 28 juni 2013 heeft de Hoge Raad nadere richtsnoeren gegeven, waarbij hij onderscheid maakt tussen een aantal perioden.³¹ Ik geef de richtsnoeren hier verkort weer (nogmaals: het gaat hier om de beoordeling van de boeten in gevallen waarin niet meer vaststaat dan dat er een KB-Luxrekening op 31 januari 1994 was). Deze richtsnoeren gelden voor de situatie waarin bepaalde feiten en omstandigheden vaststaan, waaronder dat de rekening op 31 januari 1994 een aanzienlijk positief saldo³² vertoonde.

Voor de periode tussen 31 januari 1994 en 31 december 1994 alsmede de jaren ná 1994, kan een bewijsvermoeden worden aangenomen dat ter zake van de tegoeden op KB-Luxrekening(en) te weinig belasting is geheven. Een dergelijk vermoeden is volgens de Hoge Raad gerechtvaardigd, in aanmerking genomen (a) dat een aanzienlijk tegoed op een bankrekening niet uit het

29 HR 15 april 2011, *NTFR* 2011, 945-946.

30 Zie bijvoorbeeld de annotaties van Albert in *BNB* 2011, 206 en *BNB* 2012, 28, alsmede de conclusie van A-G Niessen voor HR 15 maart 2013, *BNB* 2013, 140.

31 HR 28 juni 2013, *BNB* 2013, 207 (m.nt. Pechler). Zie hierover ook (kritisch) E.J.M. Rosier, ‘KB Lux en het bewijs van beboetbare feiten’, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2013, p. 15-17.

32 Uit HR 27 september 2013, *BNB* 2013, 260 (m.nt. Pechler), blijkt dat (in elk geval) indien het saldo meer dan f 100.000 bedroeg, sprake is van een aanzienlijk saldo in de zin van het in de hoofdtekst besproken arrest.

vermogen van een belastingplichtige pleegt te verdwijnen en (b) een bank, naar van algemene bekendheid is, rente pleegt te vergoeden over een zodanig tegoed. De Hoge Raad overweegt uitdrukkelijk dat het bewijsvermoeden niet neerkomt op een door artikel 6 EVRM verboden omkering van de bewijslast.

Verder geldt het (bewijs)vermoeden dat de belastingplichtige ook op 1 januari 1994 over een aanzienlijk saldo beschikte. Volgens de Hoge Raad ligt het zo weinig voor de hand dat het vermogen in de maand januari 1994 is verkregen, dat dit vermoeden gerechtvaardigd is.

Met betrekking tot *de jaren vóór 1994* geldt dat (i) voor beboeting ter zake van de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 1993 het vermoeden geldt dat de belastingplichtige een banktegoed met een vergelijkbare omvang (als dat op 31 januari 1994) heeft aangehouden, en dat daarover in 1993 rente is vergoed. Maar '[d]aar legt de Hoge Raad ook de grens': (ii) voor beboeting ter zake van de heffing van inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over jaren vóór 1993 en de heffing van vermogensbelasting over het jaar 1993 en eerdere jaren geldt een dergelijk vermoeden niet. Redengevend voor de Hoge Raad is dat een dergelijk bewijsvermoeden te zeer op veronderstellingen zou zijn gebaseerd en daardoor zou neerkomen op een met artikel 6 EVRM strijdige omkering van de bewijslast.

Het hoeft geen betoog dat dit arrest zeer belangwekkend is wat het gebruik betreft van bewijsvermoedens bij beboeting in het licht van de onschuldpresumptie. Men kan zich wel afvragen of de Hoge Raad – kennelijk gedreven door de begrijpelijke wens eenheid in de beoordeling van boeten in *KB-Lux*-zaken te brengen – niet al te zeer op de stoel van de feitenrechter is gaan zitten, bijvoorbeeld daar waar hij voor het jaar 1993 een bewijsvermoeden voorschrijft.

3.6 Het recht om geen bewijs tegen zichzelf te hoeven leveren

Een *evergreen* in de kronieken over belastingen en mensenrechten betreft de spanning tussen de fiscale inlichtingen- en meewerkverplichtingen voor belastingplichtigen enerzijds en het verbod op gedwongen zelfincriminatie anderzijds. Deze spanning doet zich in het bijzonder voor indien (de kans bestaat dat) de inspecteur voor de bewijslevering voor de fiscale boete gebruik maakt van bewijsmateriaal dat een belanghebbende (heeft) verstrekt om te voldoen aan zijn fiscale verplichtingen (althans onder de dreiging van sancties bij niet voldoen aan die verplichtingen). De stand na de vorige kroniekperiode was op hoofdlijnen als volgt. Ten eerste had de belastingkamer van de Hoge Raad geoordeeld dat, kort gezegd, bij de beoordeling van de boete rekening mag worden gehouden met stukken die een belanghebbende heeft overgelegd onder 'dwang' van de fiscale inlichtingenverplichtingen, indien die stukken (bewijs)materiaal betreffen dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde.³³ De relevantie van het onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal baseert de Hoge Raad op de zaak *Saunders*.³⁴ Een tweede lijn betreft de situatie waarin de fiscus langs civielrechtelijke weg verstrekking van gegevens van een belanghebbende vordert op straffe van een dwangsom. Van schending van het verbod op zelfincriminatie was hier volgens de civiele kamer van de Hoge Raad geen sprake, aangezien het vergaren van de gegevens niet geschiedt ten behoeve van boete-oplegging maar

33 HR 21 maart 2008, *BNB* 2008, 159.

34 EHRM 17 december 1996, appl.no. 19187/91 (*Saunders*), *BNB* 1997, 254.

ten behoeve van een juiste belastingheffing.³⁵ De mogelijkheid van toekomstig gebruik ten dienste van bestuurlijke beboeting staat er niet aan in de weg dat nakoming van de wettelijke verplichting tot verstrekking van wilsonafhankelijke gegevens wordt afgedwongen met een dwangsom.

In deze kroniekperiode is de discussie over de juistheid van deze rechtspraak opgelaaid door het oordeel van het EHRM in de zaak *Chambaz*.³⁶ Aan de orde was dat de Zwitserse fiscus aan Chambaz bestuurlijke boeten had opgelegd omdat hij weigerde informatie te geven over (de herkomst van) zijn vermogen. Het EHRM overwoog dat Chambaz niet kon uitsluiten dat de gevraagde fiscale informatie strafvorderlijk tegen hem zou worden gebruikt. Dat de strafvorderlijke procedure pas vier jaar na de boete-oplegging werd gestart, deed daaraan niet af omdat de gerechtelijke procedure over de boeten pas werd afgesloten na de start van de strafprocedure. Gelet hierop hadden de beslissingen van de rechter tot instandhouding van de boeten het effect van dwang tot zelfincriminatie. Het EHRM wees er verder op dat de Zwitserse wetgeving pas vanaf later moment voorziet in waarborgen dat onder dwang ten behoeve van de belastingheffing verstrekte informatie niet in een strafvorderlijke procedure zal worden gebruikt.

In een zeer lezenswaardige conclusie in een civiele procedure waarin de fiscus door middel van een dwangsom nakoming door de desbetreffende belastingplichtige van zijn fiscale inlichtingenverplichtingen wilde afdwingen, geeft A-G Wattel een diepgaande analyse van de zaak *Chambaz* en eerdere EHRM-jurisprudentie. De A-G komt onder meer tot de conclusie dat in het licht van andere EHRM-arresten het *Saunders*-arrest niet zo begrepen mag worden dat aan een belastingplichtige een substantiële dwangsom of boete mag worden opgelegd wegens niet-overlegging van bestaande documenten waarvan de autoriteiten zonder zijn medewerking geen kennis kunnen nemen. De A-G concludeert uiteindelijk dat aangezien de Nederlandse wetgeving niet voorziet in waarborgen tegen gebruik van voor de belastingheffing afgedwongen *testimonial* of *communicative* bewijsmateriaal in een strafrechtelijke procedure, de rechter die waarborg moet bieden, aangezien de rechtspraak van het EHRM een dergelijke waarborg wel lijkt te eisen. De civiele kamer van de Hoge Raad³⁷ volgt de A-G niet (expliciet) in zijn interpretatie van het *Saunders*-arrest.³⁸ Zij volgt de A-G wel, zij het alleen wat betreft wilsafhankelijk bewijsmateriaal (welke categorie bewijsmateriaal minder ruim lijkt dan de categorie *testimonial* or *communicative evidence*), in zijn voorstel dat de rechter in een waarborg dient te voorzien met betrekking tot het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie. Indien niet kan worden uitgesloten dat gevorderd wilsafhankelijk materiaal tevens wordt gebruikt voor bestraffing, mag de rechter

35 HR 18 september 2009, *BNB* 2010, 21, *NJ* 2009, 566.

36 EHRM 5 april 2012, appl.no. 11663/04 (*Chambaz*), *EHRC* 2012, 135 (m.nt. Niessen), *AB* 2012, 323 (m.nt. Barkhuysen & Emmerik) (het wordt 'op zijn zachtst gezegd niet duidelijker'), *FED* 2012, 77 (m.nt. Thomas). Zie verder over deze zaak P.J. Wattel, 'Onrechtmatig verkregen bewijs', *NJB* 2013, p. 257, E.B. Pechler, 'Chambaz en het verbod op gedwongen zelfincriminatie', *NTFR* 2012, 1608, J.H. Asbreuk, 'Informatieverstrekking en art. 6 EVRM', *NTFR Beschouwingen* 2012, 27, Baker (*supra* noot 21), p. 584-585, F.J.P.M. Haas & D.N.N. Jansen, 'Het "privilege against self-incrimination" nader beschouwd', *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2013, p. 8-16, G.J.M.E. de Bont, 'Het nemo-teneturbeginsel in een (inter)nationale rechtsorde', in: De Graaf e.a. (red.), 'K moet eerlijk zeggen, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 29-38, alsmede CRvB 21 november 2012, *AB* 2013, 27 (m.nt. Stijnen).

37 HR 12 juli 2013, *NJ* 2013, 435 (m.nt. Zwemmer), *AB* 2013, 343 (m.nt. Stijnen). Zie ook HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 54.5, *NJ* 2013, 559 (m.nt. Zwemmer).

38 Een voorbode hiervan lijkt al te vinden in HR 16 november 2012, *BNB* 2013, 29 (m.nt. Albert). Kritisch op dit punt bijv. Stijnen in onderdeel 5 van zijn noot in *AB* 2013, 343, alsmede (nog vóór het arrest) Niessen (*EHRC* 2012, 135) en Barkhuysen & Emmerik (*AB* 2012, 323).

zijn bevel tot medewerking alleen geven met de restrictie dat het verstrekte materiaal uitsluitend wordt gebruikt voor de belastingheffing. De Hoge Raad voegt daaraan toe dat indien het materiaal desondanks toch wordt gebruikt voor bestrafing, het oordeel welk gevolg daaraan moet worden verbonden toekomt aan de rechter die over de bestrafing beslist. Opvallend is dat de Hoge Raad in dit arrest niet naar de *Chambaz*-zaak verwijst, hoewel die zaak wel de aanleiding lijkt te zijn voor de bijbuiging c.q. verfijning van zijn jurisprudentie.

3.7 Verdedigingsbeginsel

In de hiervoor besproken *Chambaz*-zaak was er nog een ander geschilpunt. De Zwitserse belastingdienst had de belanghebbende in verband met zijn niet-meewerken geweigerd bepaalde voor zijn zaak relevante documenten van derden te overleggen. Aangezien het niet-overleggen niet was gebaseerd op geaccepteerde gronden zoals bescherming van vitale nationale belangen of bescherming van fundamentele rechten van derden, achtte het EHRM het beginsel van *equality of arms* en daarmee artikel 6 EVRM geschonden.³⁹ Deze uitspraak kan relevant zijn voor de (EVRM-conforme) toepassing van artikel 8:29 juncto artikel 8:42 Awb en artikel 8:31 Awb. Het komt namelijk soms voor dat de fiscus weigert bepaalde op de zaak betrekking hebbende stukken in te brengen; de vraag is dan of er daarvoor gewichtige redenen zijn in de zin van artikel 8:29 Awb, en zo niet welke gevolgtrekkingen de rechter daaraan dient te verbinden.

Het *equality of arms*-beginsel was ook aan de orde in een civiele zaak met een achterliggend belastinggeschil. Naar aanleiding van informatie die een tipgever aan de Belastingdienst heeft verstrekt over Nederlands ingezetenen met buitenlandse bankrekeningen, zijn belastingaanslagen en boeten opgelegd aan de veronderstelde rekeninghouders. Via een civiele procedure wordt met een beroep op het *equality of arms*-beginsel gevorderd dat de Staat de identiteit van de tipgever en de overeenkomst tussen de Staat en die tipgever over de beloning bekendmaakt. De Hoge Raad oordeelt dat de vordering niet voor toewijzing in aanmerking komt.⁴⁰ De vordering heeft volgens de Hoge Raad een strekking die verder gaat dan wordt gerechtvaardigd door het belang om naar behoren verweer te kunnen voeren in de fiscale procedure. Dat belang wordt voldoende beschermd omdat de met voldoende waarborgen omklede fiscale procedure voorziet in de mogelijkheid (artikel 8:31 Awb) de aanslagen en boeten te vernietigen indien de Staat ten onrechte weigert de naam van de tipgever en de tipgeversovereenkomst bekend te maken.

In de hiervoor (par. 2.3) geïntroduceerde zaak *Yukos*⁴¹ achtte het EHRM (6 tegen 1) het verdedigingsbeginsel geschonden in de procedure over het jaar 2000. Redengevend was dat de belanghebbende onvoldoende tijd had gekregen het omvangrijke procesdossier te bestuderen voorafgaand aan de zitting van de Russische rechter in eerste instantie (vier dagen voor ten minste 43.000 pagina's), en het vervroegde begin van de zitting in hoger beroep.

In deze kroniekperiode heeft de Hoge Raad de prejudiciële vraag aan het HvJ gesteld of het EU-rechtelijke verdedigingsbeginsel zich leent voor rechtstreekse toepassing door de nationale

39 EHRM 5 april 2012, appl.no. 11663/04 (*Chambaz*), *NTFR* 2012, 1225 (m.nt. Hendriks), *EHRC* 2012, 135 (m.nt. Niessen). Zie hierover ook de conclusie van Wattel voor HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 54.5, *NJ* 2013, 559 (m.nt. Zwemmer).

40 HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 54.5, *NJ* 2013, 559 (m.nt. Zwemmer).

41 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (*OA O Nefyanaya Kompaniya Yukos*), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels).

rechter.⁴² Deze vraag is gesteld in een zaak waarin de belanghebbende niet gehoord is voordat aan hem het bezwarende besluit werd opgelegd door de douaneautoriteiten. Indien de vraag bevestigend beantwoord wordt, is een volgende prejudiciële vraag van de Hoge Raad of dit niet-horen wordt geheeld doordat in de bezwaarfase – dus vóór de rechtsingang bij de nationale rechter – de belanghebbende alsnog in de gelegenheid is gesteld te worden gehoord. Voorts zijn vragen gesteld over de rechtsgevolgen van een eventuele schending van het verdedigingsbeginsel.

In een ander arrest van de Hoge Raad was aan de orde dat de douaneautoriteiten voor de herkomst van een partij knoflook onderzoek had laten doen door een Amerikaans laboratorium. Op basis van het onderzoek waren deze autoriteiten tot de conclusie gekomen dat de knoflook uit een ander land kwam dan de belanghebbende had aangegeven. In de bezwaarfase had de belanghebbende vragen gesteld over het onderzoek. De douaneautoriteiten konden hierop geen antwoord geven omdat het Amerikaanse laboratorium weigerde de gevraagde informatie te verstrekken nu die 'law enforcement sensitive' is. De Hoge Raad heeft de prejudiciële vraag gesteld of artikel 47 Handvest (verdedigingsbeginsel; beginsel van hoor en wederhoor) meebrengt dat de onderzoeksresultaten door de rechter niet in aanmerking mogen worden genomen. Verder vraagt de Hoge Raad zich af of dat artikel vereist dat de douaneautoriteiten medewerking verlenen aan het verzoek van belanghebbende op haar kosten een waarneming en/of monster-neming in het door belanghebbende beweerde land van oorsprong uit te voeren.⁴³

De zaak *Sabou* voor het HvJ is van belang voor de procedure van internationale fiscale gegevensuitwisseling tussen staten op grond van de EU-Bijstandsrichtlijn.⁴⁴ In deze zaak oordeelt het HvJ onder meer dat het verdedigingsbeginsel, waaronder begrepen het recht om te worden gehoord, niet meebrengt dat een belastingplichtige het recht heeft om (i) in kennis te worden gesteld van het verzoek om bijstand dat zijn lidstaat richt tot een andere lidstaat, (ii) deel te nemen aan de formulering van het verzoek en/of (iii) deel te nemen aan een getuigenverhoor dat die andere staat organiseert.

3.8 Berechting binnen een redelijke termijn

In eerdere kronieken is uitgebreid stilgestaan bij de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad over overschrijding van de redelijke termijn in boetezaken. Over dit onderwerp zijn in de onderhavige kroniekperiode geen belangrijke ontwikkelingen te melden. Het EHRM acht overigens zijn jurisprudentie op dit terrein in vergaande mate uitgekristalliseerd.⁴⁵

Een voorbeeld van de indirecte invloed van artikel 6 EVRM op zuivere belastinggeschillen betreft de jurisprudentie over geschilbeslechting binnen een redelijke termijn. In de vorige kroniek is vermeld dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat aan een belanghebbende een vergoeding van immateriële schade kan worden toegekend wanneer de redelijke termijn wordt overschreden

42 HR 22 februari 2013, *BNB* 2013, 130 (m.nt. Van Casteren). Aanleiding is de zaak HvJ EU 18 december 2008, zaak C-349/07 (*Sopropé*), waarover het mooie artikel is verschenen van G.J. van Slooten, 'Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht', *WFR* 2013, p. 43-52.

43 HR 12 juli 2013, *BNB* 2013, 228 (m.nt. Van Casteren).

44 HvJ EU 22 oktober 2013, zaak C-276/12 (*Jiří Sabou*), *AB* 2014, 37 (m.nt. Neve).

45 Vgl. EHRM 9 april 2013, appl.no. 40174/08 (Cecchetti), *EHRC* 2013, 200.

in belastinggeschillen.⁴⁶ Onderkennend dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op belastinggeschillen, sluit de Hoge Raad daarbij expliciet aan bij jurisprudentie van het EHRM over artikel 6 EVRM, overwegende dat ‘de rechtszekerheid als algemeen aanvaard rechtsbeginsel dat aan artikel 6 van het EVRM mede ten grondslag ligt, (...) evenzeer binnen de nationale rechtsorde en evenzeer los van de genoemde bepaling [geldt].’ In de onderhavige kroniekperiode is het leerstuk van immateriële schadevergoeding in diverse arresten verder in detail uitgewerkt.⁴⁷

Verder zij gewezen op een btw-zaak van het HvJ betreffende Italiaanse wetgeving op grond waarvan de rechter in laatste aanleg een door de belastingdienst ingesteld beroep afwijst indien de zaak in totaal meer dan 10 jaar aanhangig is geweest en de belastingdienst reeds in eerste en tweede aanleg in het ongelijk is gesteld. De vraag was of deze wetgeving verenigbaar is met de verplichting van de lidstaat om de doeltreffende inning van de btw te waarborgen. Het HvJ was van oordeel dat het EU-recht niet in de weg staat aan een dergelijke regeling.⁴⁸ Het betrof nadrukkelijk het beginsel van rechterlijke behandeling binnen een redelijke termijn bij zijn motivering van dat oordeel.

3.9 Overig

In belastingzaken wordt soms een beroep gedaan op het zogenoemde *Salduz*-verweer,⁴⁹ te weten de rechtspraak van het EHRM die inhoudt dat een belanghebbende bij verhoor de gelegenheid moet worden geboden een advocaat te raadplegen. Zo werd in een *KB-Lux*-zaak het *Salduz*-verweer in de strijd geworpen tegen het gebruik als bewijsmiddel van een door de belanghebbende afgelegde verklaring over het moment van het openen van zijn KB-Luxrekening. De Hoge Raad oordeelde dat dit verweer niet opgaat, aangezien belanghebbende niet was aangehouden.⁵⁰ In een andere zaak verwierp de Hoge Raad het beroep op het *Salduz*-verweer op de grond dat de levering van bewijs zich in die zaak niet uitstrekte tot enige boete.⁵¹

4 Bescherming van eigendom

4.1 Inleiding

De fiscale jurisprudentie met betrekking tot artikel 1 EP EVRM laat veelal wanhoopspogingen zien van belastingplichtigen. In deze kroniekperiode is er evenwel ook interessante jurisprudentie

⁴⁶ Arresten van 10 juni 2011, *BNB* 2011, 232-234 (m.nt. Van Amersfoort).

⁴⁷ Zonder naar volledigheid te willen streven: HR 30 november 2012, *BNB* 2013, 167 (m.nt. Van Eijdsen), HR 8 februari 2013, *BNB* 2013, 89 (m.nt. Snoijink), HR 22 maart 2013, *BNB* 2013, 152 (m.nt. Van Amersfoort), HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 223. Zie hierover ook bijv. N. Djebali, ‘De immateriële schadevergoeding: praktische uitwerking van de “juni 2011-arresten”’, *Belastingblad* 2013, 47; E.B. Pechler, ‘Schadevergoeding bij overschrijding van de redelijke termijn in belastinggeschillen’, *NTFR-B* 2013, 36 en B.J. van Ettehoven e.a., ‘Overheidsaansprakelijkheid anno 2013: de stand van de rechtsontwikkeling’, *O&A* 2013, 32.

⁴⁸ HvJ EU 29 maart 2012, zaak C-500/10 (*Belvedere Costruzioni*), *V-N* 2012, 22.18.

⁴⁹ Naar de zaak EHRM 27 november 2008, appl.no. 36391/02 (*Salduz*), *NJ* 2009, 214.

⁵⁰ HR 28 juni 2013, *BNB* 2013, 207 (m.nt. Pechler).

⁵¹ HR 12 juli 2013, *BNB* 2013, 201.

verschenen.⁵² Een deel van die jurisprudentie houdt verband met de penibele situatie van de overheidsfinanciën in veel landen, bij de oplossing waarvan de desbetreffende overheid soms de grenzen van het volgens het EVRM toelaatbare opzoekt.⁵³ Voor de getroffen en is dit ingrijpend, maar voor de rechtsontwikkeling is het interessant. Tot nu toe konden bij belastingzaken de grenzen van de beoordelingsmarge in het kader van de proportionaliteitstoets veelal betrekkelijk vaag blijven omdat in veel zaken reeds aanstonds duidelijk was dat een belastingwetgever ruim binnen de beoordelingsmarge bleef. Als de wetgever daarentegen de grenzen opzoekt, zal de rechter gedwongen worden meer zicht te geven over waar de grenzen liggen. De (sub)paragraafindeling hierna volgt het schema voor toetsing aan artikel 1 EP EVRM. In een afzonderlijke paragraaf wordt ingegaan op toetsing van overgangsrecht.

4.2 Aantasting van eigendomsrecht

Voordat getoetst kan worden aan artikel 1 EP EVRM moet beoordeeld worden of sprake is van (i) een eigendomsrecht (ii) dat wordt aangetast. Indien de belastingheffing zelf wordt bestreden, levert deze vraag veelal geen probleem op. Bij belastingheffing is inherent sprake van een aantasting⁵⁴ van het eigendomsrecht.⁵⁵ Soms wordt (wellicht) om die reden zelfs helemaal geen aandacht besteed aan de toegangsvraag.⁵⁶ Bij inhouding van belasting op een vergoeding is ook sprake van aantasting van het eigendomsrecht van de gerechtigde tot die vergoeding, al had het EHRM verrassend veel overwegingen nodig om tot die conclusie te komen.⁵⁷ Hof Amsterdam oordeelde dat de heffing van kansspelbelasting een regulering vormt van het ongestoorde genot van de eigendom van kansspelautomaten, waaronder het recht om deze automaten te exploiteren.⁵⁸

In gevallen waarin de vraag of sprake is van aantasting van eigendomsrecht nadrukkelijk aan de orde is in een belastingzaak, betreft het veelal niet het materiële belastingrecht maar

52 Wat betreft fiscale literatuur over art. 1 EP EVRM in het algemeen zie bijv. Hinnekens 2012 (*supra* noot 3), p. 906-910, A.J.H. van Suilen, 'Toetsing aan art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM', in: Th. Groeneveld & L.J.A. Pieterse (red.), *Met oog voor detail, liber amicorum Van den Berge*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 297-306 en S.C.W. Douma & M.M.L. Girolami, 'Bevordert het recht op eigendom de kwaliteit van de Nederlandse belastingrecht-spraak', in: Boer 2013, p. 53-60. Zie buiten het belastingrecht bijv. het proefschrift van A.J.P. Schild, *De invloed van het EVRM op het ondernemingsrecht*, Deventer: Kluwer 2012.

53 Overigens toont het EHRM soms wel begrip ervoor dat een slechte staat van de overheidsfinanciën tot aantasting van eigendomsrechten kan dwingen; zie bijv. de niet-belastingzaak EHRM 8 oktober 2013, appl.nos. 62235/12, 57725/12 (António Augusto da Conceição Mateus en Lino Jesus Santos Januário), EHRC 2014, 25 (m.nt. Barentsen).

54 Hoewel het geen betrekking heeft op art. 1 EP EVRM verdient uit rechtsvergelijkend oogpunt nog vermelding het artikel van P.R.C. Kraan & L.J. de Heer, 'Rechtsbescherming bij internationale fiscale geschillen', WFR 2012, p. 254-263, waarin uitgebreid wordt ingegaan op de vraag of belastingheffing onteigening kan vormen als bedoeld in investeringverdragen.

55 Bijv. EHRM 25 juli 2013, appl.nos. 13772/05, 11082/06 (Khodorkovskiy en Lebedev), H&I 2013, 87 (m.nt. Thomas). Vgl. EHRM 7 juli 2011, appl.no. 39766/05 (Serkov), FED 2012, 76 (m.nt. Pauwels).

56 Bijv. EHRM 2 juli 2013, appl.no. 41838/11 (R.Sz.), FED 2013, 80 (m.nt. Pauwels).

57 EHRM 14 mei 2013, appl.no. 66529/11 (N.K.M.), FED 2013, 79 (m.nt. Pauwels); zie daarover ook Leijten in EHRC 2013, 170. Vgl. verder Rb. Zeeland-West-Brabant 7 mei 2013, V-N 2013, 49.14 betreffende de inhouding van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw.

58 Hof Amsterdam 19 juli 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1893.

een formeelrechtelijke kwestie.⁵⁹ In de zaak *Ioviponi* was aan de orde dat de belanghebbenden in nationale procedures tevergeefs met een beroep op het EU-recht terugbetaling van bepaalde Roemeense milieubelastingen hadden gevorderd, waarna enige jaren later uit arresten van het HvJ bleek dat het EU-recht toch in de weg staat aan die belastingen. De klacht van belanghebbenden dat gelet op deze arresten de eerdere weigering om de belasting terug te betalen in strijd is met artikel 1 EP EVRM, strandde op de grond dat er volgens het EHRM geen sprake was van een eigendomsrecht. Redengevend was dat – anders dan in de overigens tot op zekere hoogte vergelijkbare zaak *Dangeville*, waarin wel een schending van het eigendomsrecht was aangenomen – de Roemeense belastingwetgeving niet onmiskenbaar in strijd was met het EU-recht, en de eerder afwijzende beslissingen van de nationale instanties daarom niet manifest onredelijk of willekeurig waren.⁶⁰

4.3 Rechtsgeldigheid

De eis van rechtsgeldigheid van de aantasting van het eigendomsrecht kent verschillende, overigens sterk samenhangende, aspecten.⁶¹ Een van de aspecten is dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening dient te zijn. Bij de toets of aan deze kwalitatieve legaliteits-eis wordt voldaan speelt veelal het vereiste van voorzienbaarheid een belangrijke rol.⁶² Dat vereiste achtte het EHRM geschonden in de btw-zaak *Serkov*.⁶³ Volgens het EHRM gaven de desbetreffende regels ongerechtvaardigd veel ruimte voor verschillende interpretaties. Van belang was verder dat de Oekraïense hoogste rechter de desbetreffende bepalingen in twee eerdere arresten op verschillende manieren had geïnterpreteerd, zonder in het laatste arrest een motivering te geven voor de van het eerdere arrest afwijkende interpretatie. Interessant voor het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht is dat het EHRM de bedoelde schending constateerde, ook al hadden de transacties van de belanghebbende plaatsgevonden ná het laatste arrest met de voor belanghebbende nadelige interpretatie; in dat opzicht was de belastingheffing dus niet onvoorzienbaar geweest.⁶⁴ Een overweging voor het EHRM daarbij was dat niet uitgesloten kon worden dat het eerdere arrest een belangrijke factor was geweest bij de beslissing van de belanghebbende om de overeenkomsten aan te gaan die tot de transacties hadden geleid. In de literatuur is wel gesteld dat in dit arrest het EHRM in

59 Zie bijv. EHRM 11 september 2012, appl.no. 23819/06 (*Optim & Induserre*), waarin de wijziging van de wetgeving met betrekking tot een fiscale verjaringstermijn niet werd aangemerkt als een aantasting van een eigendomsrecht. Zie over deze zaak ook Baker 2012 (*supra* noot 36), p. 586.

60 EHRM 3 april 2012, appl.nos. 57583/10, 1245/11, 4189/11 (*Ioviponi*), EHRC 2012, 161 (m.nt. De Waele). Vgl. EHRM 16 april 2002, appl.no. 36 677/97 (*Dangeville*), BNB 2003, 40 (m.nt. Wattel).

61 Vgl. het overzicht in de niet-belastingzaak EHRM 9 oktober 2008, appl.no. 38238/04 (*Forminster Enterprises Limited*), par. 64, 65 en 69.

62 Vgl. naast de hierna te noemen fiscale zaken ook op aanpalend terrein (heffing voor de bekostiging van toezicht door DNB en AFM) CBb 28 februari 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ3428 waarin werd geoordeeld dat de omstandigheid dat halverwege het jaar de tarieven voor dat jaar worden vastgesteld en bekendgemaakt, zonder bijkomende omstandigheden die maken dat de aldus opgelegde heffing onvoorzienbaar was, geen strijd met het rechtszekerheidsbeginsel oplevert.

63 EHRM 7 juli 2011, appl.no. 39766/05 (*Serkov*), FED 2012, 76 (m.nt. Pauwels).

64 M.R.T. Pauwels, 'Enige aspecten van het weerbarstige leerstuk van rechterlijk overgangsrecht in het belastingrecht', in Groeneveld & L.J.A. Pieterse (red.), *Met oog voor detail*, liber amicorum Van den Berge, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 242.

algemene zin een ‘in dubio contra fiscum’-beslissing voorschrijft.⁶⁵ Dat kan naar mijn mening echter niet uit het arrest worden afgeleid; het EHRM nam slechts in aanmerking dat de voor belanghebbende nadelige interpretatie is toegepast, terwijl er in Oekraïne een wettelijke bepaling is die voorschrijft dat als een bepaling voor meer dan een uitleg vatbaar is, de autoriteiten de voor de belastingplichtige gunstige uitleg moet kiezen.

Ook de zaak *Yukos*⁶⁶ (zie par. 2.3) is interessant voor het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht. Het Russische grondwettelijk hof had een gewijzigde interpretatie van de verjaringsregels voor het opleggen van fiscale boeten gegeven door een uitzondering op verjaring te introduceren voor het geval waarin de betrokkene voor vertraging zorgt. Het EHRM komt na uitgebreide overwegingen – onder meer over de verhouding tussen de voorzienbaarheidseis enerzijds en het fenomeen van verduidelijking en ontwikkeling van normen door de rechter anderzijds – tot de conclusie dat de rechtsgeldigheidseis geschonden is, omdat het er niet van overtuigd is dat de wijziging redelijkerwijs voorzien kon worden.

Minder streng is het EHRM in deze zaak ter zake van de belastingaanslagen (en de overige boeten): die doorstaan de rechtsgeldigheidstoets. De overwegingen daartoe zullen naar mijn verwachting in de toekomst nog regelmatig worden aangehaald, omdat erin doorklinkt dat het EHRM er begrip voor heeft dat regelgeving die gericht is op het tegengaan van belastingfraude en misbruik, tot op zekere hoogte vaag is. Het komt mij voor dat het EHRM weinig gecharmeerd was van de ‘tax optimisation techniques’ die Yukos gebruikte (gebruik van ‘letter-box companies’ of ‘sham entities’ en van bewust verlaagde transfer prices om de winst in Rusland te drukken). In het verlengde van deze zaak zij in verband met de voorzienbaarheidseis ook gewezen op het oordeel van het EHRM in de zaak *Khodorkovskiy* in het kader van artikel 7 EVRM (zie par. 6.1).

Hoewel in de belastingzaak *SIAT* van het HvJ geen toetsing aan het EVRM aan de orde was, vermeld ik de zaak hier omdat daarin wel de kwaliteit van regelgeving uit het oogpunt van rechtszekerheid een rol speelt.⁶⁷ In het kader van de vraag of een bepaalde fiscale anti-misbruikregel verenigbaar is met de EU-verkeersvrijheden, stelt het HvJ in die zaak vast dat die regel het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Om die reden voldoet de regel niet aan het rechtszekerheidsvereiste. Interessant is vooral dat het HvJ deze beoordeling van de kwaliteit van de regelgeving vervolgens koppelt aan het evenredigheidsbeginsel waarmee een beperking van een verkeersvrijheid in overeenstemming dient te zijn: ‘[e]en regel die niet voldoet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, kan niet worden geacht evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen.’

Een ander aspect van de rechtsgeldigheidseis is dat dat een aantasting vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die aantasting (hierna: procedurelegarantie-eis). In de vorige kroniekperiode heeft de Hoge Raad twee belangrijke arresten gewezen ter zake van de

65 J.E.A.M. van Dijk, ‘In dubio contra fiscum’, *WFR* 2012, 519.

66 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (OAO Nefyanaya Kompaniya Yukos), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels).

67 HvJ EU 5 juli 2012, zaak C-318/10 (*SIAT*), *H&I* 2012, 11.2 (m.nt. De Broe & Gernay). Zie hierover ook B. Peeters, ‘European supervision on the use of vague and undetermined concepts in tax laws’, *EC tax review* 2013, p. 112-114. Zie voor een op dit punt vergelijkbare belastingzaak ook HvJ EU 3 oktober 2013, zaak C-282/12 (*Itelcar*), *H&I* 2013, 138 (m.nt. Smit).

procedurelegarantie-eis. Wegens schending van die eis had de Hoge Raad twee bepalingen in een wet in formele zin (een verweeruitsluitingsregel in de Kostenwet, en de zogenaamde Fierensmarge in de Wet WOZ) in strijd met artikel 1 EP EVRM geacht.⁶⁸ De kern van beide arresten is mijns inziens dat het ging om een in wezen procedurele regeling die verhindert dat de rechter kan toetsen of een beschikking materieelrechtelijk gezien rechtmatig is. Daarvan moet worden onderscheiden een regeling die *onderdeel* is van het materiële recht, hetgeen het geval is bij de meeste fiscale regelingen die een fictie, forfait of een anti-misbruikbepaling zonder tegenbewijsmogelijkheid bevatten. Een dergelijke regeling, die dus de materiële rechtspositie bepaalt, is niet in strijd met de procedurelegarantie-eis. Wel kan een dergelijke regeling worden getoetst aan de eis van een legitiem doel en vooral de proportionaliteitseis, in welk verband het eventuele ontbreken van de mogelijkheid van tegenbewijs kan meewegen.

Het is echter niet altijd gemakkelijk om vast te stellen of sprake is van een regeling die de mogelijkheden tot verwezenlijking van het materiële recht (gedeeltelijk) verhindert dan wel van een regeling die de materiële rechtspositie bepaalt. Een voorbeeld betreft de – hiervoor in par. 3.1 reeds genoemde – naheffingsmaatregel in de motorrijtuigenbelasting die inhoudt dat indien geconstateerd wordt dat met een motorrijtuig gebruik is gemaakt van de weg tijdens een voor dat motorrijtuig geldende schorsing, de na te heffen belasting wordt berekend over in beginsel een jaar (vier tijdvakken van drie maanden met als laatste tijdvak dat waarin het gebruik van de weg is geconstateerd). Hof 's-Hertogenbosch was van oordeel dat hierbij sprake is van een wettelijke fictie ter zake van de duur van het gebruik van de weg. Aangezien een tegenbewijsmogelijkheid ontbreekt die inhoudt dat gedurende een kortere periode gebruik is gemaakt van de weg, is volgens het hof niet voldaan aan de procedurelegarantie-eis. De Hoge Raad oordeelde evenwel dat de maatregel gelet op zijn strekking niet is gestoeld op de fictie dat gedurende de desbetreffende drie tijdvakken met het motorrijtuig gebruik is gemaakt van de weg. Het is voor het berekende bedrag niet van belang of gedurende een gedeelte van de periode met de personenauto geen gebruik van de weg is gemaakt.⁶⁹

Een ander voorbeeld betreft de waarderingsregel van artikel 21, vijfde lid, Successiewet (tekst 2010-2012). Die regel brengt bijvoorbeeld mee dat bij overlijden in het jaar 2010 voor de waardering van een tot de nalatenschap behorende woning wordt uitgegaan van de WOZ-waarde per 1 januari 2009. Dit betekent dat als tussen 1 januari 2009 en het moment van overlijden de woning substantieel in waarde is gedaald, de woning voor een wezenlijk hoger bedrag dan de werkelijke waarde in aanmerking wordt genomen voor de erfbelasting. In een lopende cassatie-procedure heeft A-G IJzerman – naar mijn mening terecht – geconcludeerd dat de waarderings-regel geen schending van de procedurelegarantie-eis inhoudt, nu sprake is van een materieelrechtelijke bepaling.⁷⁰

Niet onverwacht kwam het oordeel van de Hoge Raad dat van een bepaalde in de Invoeringswet opgenomen regeling die ziet op bestuurdersaansprakelijkheid, niet kan worden gezegd dat deze in het voorliggende geval een effectieve betwisting van de aansprakelijkstelling verhin-

68 HR 10 juli 2009, *BNB* 2009, 246 en HR 22 oktober 2010, *BNB* 2010, 335. Een belangrijke rol bij deze arresten speelde de zaak EHRM 24 november 2005, appl.no. 49429/99 (*Capital Bank*).

69 HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 53.8 (idem HR 25 oktober 2013, nr. 12/00404).

70 Conclusie A-G IJzerman 12 november 2013, *V-N* 2014, 3.18.

dert.⁷¹ In een eerder arrest had de Hoge Raad deze regeling namelijk al geoordeeld dat deze niet in strijd kwam met de unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid.⁷²

De procedurelegarantie-eis lijkt niet zonder meer in te houden dat er een mogelijkheid tot betwisting *bij de rechter* dient te zijn. Een administratieve procedure is in potentie voldoende, al laat het EHRM wel doorklinken dat een rechterlijke procedure een grotere waarborg biedt dat aan de procedurelegarantie-eis wordt voldaan.⁷³

Een interessante kwestie is voorts in hoeverre aan de vereiste procedurele garantie nadere inhoudelijke eisen worden gesteld. In het bijzonder is de vraag in hoeverre in het kader van de procedurelegarantie-eis materieel de artikel 6 EVRM-normen gelden. Dat is vooral voor het belastingrecht interessant omdat voor zover dergelijke normen materieel gelden, de desbetreffende artikel 6 EVRM-normen via de band van artikel 1 EP EVRM toch van toepassing zijn op belastingzaken, waarop – zie par. 3.1 – artikel 6 EVRM op zichzelf niet van toepassing is. Voornoemde vraag speelt concreet bij de kwestie of artikel 1 EP EVRM kan meebrengen dat in een zuivere belastingzaak het griffierecht dient te worden verlaagd in een geval van een onvermogen belastingplichtige. Hof Arnhem heeft deze laatste vraag bevestigend beantwoord, zij het met vermelding van het rechtszekerheidsbeginsel als subsidiaire grond.⁷⁴ A-G IJzerman heeft over de (on)mogelijkheden tot verlaging van het griffierecht in zuivere belastingzaken en de grondslag daarvoor (artikel 1 EP EVRM dan wel buiten het EVRM in een ongeschreven recht(sbeginsel)⁷⁵) een uitgebreide conclusie genomen.⁷⁶

Tot slot, het EHRM heeft in de belastingzaken *Yukos* en *N.K.M.* als onderdeel van de algemeen geldende beginselen bij artikel 1 EP EVRM, met verwijzing naar de *Building Societies*-zaak, vermeld dat in de belastingsfeer ‘States may be afforded some degree of additional deference and latitude in the exercise of their fiscal functions under the lawfulness test.’⁷⁷ Dat is opvallend omdat in de *Building Societies*-zaak het ging om de *margin of appreciation* in het kader van de eisen van een legitiem doel en de proportionaliteit, en niet in het kader van de rechtsgeldigheidseis.⁷⁸ Verder ben ik benieuwd met betrekking tot precies welke aspecten van de rechtsgeldigheidstoets het EHRM ‘some degree of additional deference and latitude’ aan de lidstaten toestaat op belastingterrein.

71 HR 21 september 2012, *BNB* 2012, 296 (m.nt. Raaijmakers).

72 HR 21 januari 2011, *BNB* 2011, 176 (m.nt. Van Eijdsen).

73 Zie Van Suilen 2013 (*supra* noot 52), p. 302-303, met verwijzing naar onder meer EHRM 27 december 2012, appl.nos. 7398/07, 31244/07, 11993/08, 3957/09 (*Chadzitaskos and Franta*).

74 Hof Arnhem 2 oktober 2012, *NTFR* 2012, 2597 (m.nt. Kastelein). Het cassatieberoep tegen deze uitspraak is afgedaan met toepassing van art. 81 RO; HR 22 maart 2013, *V-N* 2013, 19.9.

75 Zie voor die laatste benadering ABRvS 6 maart 2013, *JB* 2013, 78.

76 Conclusie A-G IJzerman 26 juli 2013, *V-N* 2013, 48.9. Zie ook Conclusie A-G IJzerman 26 juli 2013, nr. 12/03888, *V-N* 2013, 48.8, in een zaak waarin een fiscale boete aan de orde is, en die daarom onder het toepassingsbereik van art. 6 EVRM valt.

77 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (*OA O Nefyanaya Kompaniya Yukos*), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels), par. 559 en EHRM 14 mei 2013, appl.no. 66529/11 (*N.K.M.*), *FED* 2013, 79 (m.nt. Pauwels), par. 50.

78 EHRM 23 oktober 1997, appl.nos. 21319/93, 21449/93, 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), *JB* 1998, 1, par. 75-83.

4.4 Legitiem doel in het algemeen belang

Met de aantasting van het eigendomsrecht dient een legitiem doel in het algemeen belang te worden nagestreefd. Wanneer de aantasting te maken heeft met belastingheffing of invordering, zal het vereiste van een legitiem doel normaliter geen probleem opleveren. Belastingen dienen als uitgangspunt het algemeen belang. Dat bij belastingen in beginsel wordt voldaan aan het vereiste van een legitiem doel ligt ook besloten in de slotzin van artikel 1 EP EVRM. Uitzonderingen zijn evenwel mogelijk. In de Hongaarse zaken met betrekking tot de 98%-heffing over ontslagvergoedingen, twijfelde het EHRM expliciet of aan de eis werd voldaan, maar liet het uiteindelijk de bijl pas vallen bij de proportionaliteitstoets.⁷⁹ Deze techniek komt vaker voor.⁸⁰

4.5 Proportionaliteitstoets

De laatste eis is dat er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen – de desbetreffende aantasting – en het legitieme doel dat ermee wordt nagestreefd. Dat de wetgever op het terrein van belastingen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, waarbij de keuze van de belastingwetgever wordt gerespecteerd tenzij deze zonder redelijke onderbouwing is, is ook in de kroniekperiode bevestigd door het EHRM.⁸¹

Alle pogingen van belanghebbenden voor de Hoge Raad om een belastingmaatregel te laten afstuiten op de proportionaliteitstoets zijn in deze kroniekperiode tevergeefs gebleken. Ik behandel een paar zaken.⁸²

Van op de heffingsgrondslag betrekking hebbende forfaits, ficties of waarderingsregels met een fictiegeur maakt de belastingwetgever regelmatig gebruik. Pogingen van belastingplichtigen om het gebruik daarvan succesvol aan te vechten voor de Nederlandse rechter met een beroep op artikel 1 EP EVRM zijn tot nu toe mislukt.⁸³ Een bekend voorbeeld van een forfait in de fiscaliteit is de heffingsgrondslag van box 3 in de inkomstenbelasting: niet de daadwerkelijke vermogensinkomsten worden belast, maar een forfaitair rendement van 4% van het vermogen. Tot 1 januari 2011 werd dat vermogen bovendien bepaald door het gemiddelde van het vermogen aan het begin en dat aan het eind van het jaar. Een grote vermogensaanwas aan het eind van het jaar heeft dan een grote invloed op het forfaitaire rendement in dat jaar (terwijl dat vermogen in zoverre niet of nauwelijks heeft kunnen renderen). Ter zake van het meest extreme geval – de hoofdprijs bij de eindejaarsloterij – heeft de Hoge Raad geoordeeld dat artikel 1 EP EVRM

79 EHRM 14 mei 2013, appl.no. 66529/11 (N.K.M.), *FED* 2013, 79, EHRM 25 juni 2013, appl.no. 49570/11 (Gáll), *FED* 2013, 81 en EHRM 2 juli 2013, appl.no. 41838/11 (R.Sz.), *FED* 2013, 80 (m.nt. Pauwels).

80 Bijv. EHRM 27 september 2011, appl.no. 7359/06 (Agurdino SRL).

81 Bijv. EHRM 25 juli 2013, nrs. 13772/05, 11082/06 (Khodorkovskiy and Lebedev), *H&I* 2013, 87 (m.nt. Thomas). Vgl. ook HR 9 september 2011, *NJ* 2011, 553 (m.nt. Zwemmer) en HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 53.8.

82 Naast de hierna te noemen gevallen werd evenmin strijdigheid met art. 1 EP EVRM aangenomen in HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011, 285 (m.nt. Bosma) (verhoging tarieven precariobelasting). Wat betreft uitspraken van de feitenrechters zie bijv. Hof Arnhem 9 oktober 2012, *V-N* 2013, 5.27.11 (Fosfaatheffing), Hof Arnhem-Leeuwarden 15 januari 2013, *Belastingblad* 2013, 158 (Waarderingsvoorschrift WOZ); HR 27 september 2013, nr. 13/01046 (81 RO). Zie voorts CBb 28 februari 2013, *ECLI:NL:CBB:2013:BZ3428* (Heffingssystematiek bekostiging toezicht door DNB en AFM).

83 Kritisch daarover S.M.H. Dusarduijn, 'Fiscale ficties binnen de wereld van het eigendomsrecht', *WPNR* 2013, 6930.

niet wordt geschonden indien een dergelijke vermogensaanwas in aanmerking wordt genomen bij de box 3-grondslag.⁸⁴

Hiervoor is meermalen (par. 3.1 en 4.3) de naheffingsmaatregel in de motorrijtuigenbelasting besproken die inhoudt dat indien geconstateerd wordt dat met een motorrijtuig gebruik is gemaakt van de weg tijdens een voor dat motorrijtuig geldende schorsing, de na te heffen belasting wordt berekend over in beginsel een jaar. Als rechtvaardiging voor deze maatregel is door de Hoge Raad aanvaard de wens van de wetgever om een praktische regeling te treffen voor de – door de belastingplichtige veroorzaakte – bewijsmoeilijkheden van de inspecteur. Van een fictie is geen sprake, aldus de Hoge Raad. Deze maatregel doorstaat (ook) de proportionaliteitstoets.⁸⁵

De eerder (par. 4.3) genoemde waarderingsregel van artikel 21, vijfde lid, Successiewet (tekst 2010-2012) kan meebrengen dat een woning voor een wezenlijk hoger bedrag in aanmerking wordt genomen voor de erfbelasting dan de werkelijke waarde van die woning op het moment van verkrijging. Rechtbank Haarlem heeft geoordeeld dat de wetgever met de waarderingsregel niet in zijn algemeenheid getreden is buiten zijn ruime beoordelingsmarge, maar dat in het voor haar voorliggende concrete geval sprake was van een buitensporige last gelet op onder meer de zowel in absolute als relatieve zin forse waardedaling van de woning tussen de waardepeildatum en de latere datum van erfrechtelijke verkrijging.⁸⁶ Andere feitenrechters achtten daarentegen geen schending van artikel 1 EP EVRM aanwezig in de aan hen voorgelegde gevallen. In een aanhangige cassatieprocedure met betrekking tot een van die uitspraken heeft A-G IJzerman inmiddels geconcludeerd dat de wetgever zijn beoordelingsmarge niet heeft overschreden en dat ook in het voorliggende geval geen sprake is van een buitensporige last, waarbij de A-G als beoordelingsmaatstaf het effectieve tarief hanteert.⁸⁷

Een kwestie die de feitenrechters verdeeld houdt – en waarover de Hoge Raad nog een oordeel dient te geven – is of de met ingang van 1 juli 2008 ingevoerde kansspelbelasting voor kansspelautomaten een met artikel 1 EP EVRM strijdige aantasting van het eigendomsrecht van exploitanten van kansspelautomaten behelst. Hof Amsterdam oordeelde dat de wetgever zijn beoordelingsmarge heeft overschreden door bewust het risico te aanvaarden dat een substantieel deel van de exploitanten met hun exploitatieactiviteiten in een structurele verliespositie zou komen te verkeren; aan deze conclusie verbond het hof het gevolg dat mogelijk schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 Awb op haar plaats is.⁸⁸ Andere feitenrechters kwamen tot het oordeel dat geen sprake is van schending van artikel 1 EP EVRM.⁸⁹

84 HR 28 oktober 2011, *BNB* 2011, 297. De Hoge Raad verwees hierbij ter vergelijking naar het – in deze kroniekperiode gewezen maar reeds in de vorige kroniek opgenomen – arrest HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011, 248 (m.nt. Van Eijdsen), waarin niet in strijd met art. 1 EP EVRM werd geacht de heffingsrenteberekening vanaf het midden van het kalenderjaar terwijl in dat geval het grootste deel van het inkomen aan het eind van het jaar was verdiend.

85 HR 25 oktober 2013, *V-N* 2013, 53.8 (idem HR 25 oktober 2013, nr. 12/00404).

86 Rb. Haarlem 2 juli 2012, *NTFR* 2012, 2391.

87 Conclusie A-G IJzerman 12 november 2013, *V-N* 2014, 3.18. Zie ook Hof Amsterdam 5 december 2013, *ECLI:NL:GHAMS:2013:4593*.

88 Hof Amsterdam 19 juli 2012, *ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1893*. Douma & Girolami 2013 (*supra* noot 52), p. 59 stellen dat de EHRM-jurisprudentie voldoende basis biedt voor deze uitspraak en dat de Hoge Raad daarom een rechtspolitieke afweging zal moeten maken.

89 Bijv. Rb. Haarlem 17 juni 2010, *NTFR* 2011, 159, Rb. 's-Gravenhage 11 oktober 2012, *ECLI:NL:RBSGR:2012:BY3497*, Hof 's-Hertogenbosch 15 maart 2013, *ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5430*.

Een inwonend kind kan voor de partnervrijstelling in het successierecht met ingang van 1 januari 2010 niet als partner van een ouder gelden tenzij een zogenoemd mantelzorgcompliment in verband met verzorging van de ouder is verstrekt aan het kind in het jaar voorafgaand aan het overlijden. Een rechtbank heeft geoordeeld dat het vereiste van een mantelzorgcompliment op zichzelf de toets van artikel 1 EP EVRM doorstaat. Zij oordeelde dat de wetgever evenwel ten onrechte geen voorziening heeft getroffen voor de gevallen – zoals dat van belanghebbende – waarin de inwonende, mantelzorgverlenende kinderen van wie de ouder is overleden in 2010. Het ontzeggen van de partnervrijstelling in die gevallen op een louter formele grond die buiten de invloedssfeer van belanghebbende is gelegen (een mantelzorgcompliment over 2009 kon niet alsnog worden verkregen), is volgens de rechtbank een disproportioneel groot nadeel, waardoor sprake is van strijd met artikel 1 EP EVRM.⁹⁰

Belangrijke arresten van het EHRM in deze kroniekperiode betreffen drie zaken waarin Hongaarse belastingwetgeving aan de orde was.⁹¹ Op basis van de desbetreffende wetgeving werd een ontslagvergoeding in de publieke sector belast tegen een tarief van maar liefst 98% voor zover die vergoeding een bepaald betrekkelijk laag drempelbedrag (ongeveer EUR 12.000) te boven ging. Het EHRM achtte in alle drie zaken artikel 1 EP EVRM geschonden. Het 98%-tarief werd expliciet niet op zichzelf als doorslaggevend voor dat oordeel aangemerkt, maar leidde wel in combinatie met andere argumenten tot het oordeel dat sprake is van een 'excessive and individual burden' en schending van de proportionaliteitseis. Andere argumenten waren onder meer (i) gelijkheidsbeginsel-achtige argumenten, zoals het argument dat de heffing was beperkt tot ontslagvergoedingen in de publieke sector en dat op andere burgers niet een dergelijke zware last werd gelegd om de overheidsfinanciën op orde te brengen, (ii) overgangsrechtelijke argumenten zoals het argument dat de 98%-heffing onverwacht kwam en zonder overgangperiode was ingevoerd, en dat de ontslagvergoeding zag op werk dat in het verleden is gedaan, en (iii) het argument dat een ontslagvergoeding een sociaal doel heeft. Reeds omdat het zelden gebeurt dat het EHRM in een zaak waarin de toepassing van materiële belastingwetgeving aan de orde is, oordeelt dat de proportionaliteitstoets van artikel 1 EP EVRM is geschonden, zijn dit in het oog springende arresten. De betekenis van de arresten voor andere gevallen is echter lastig te duiden, omdat het EHRM zijn oordeel sterk naar de omstandigheden van dit wetgevingsgeval heeft toegeschreven.

In de zaak *Yukos*⁹² (zie par. 2.3) achtte het EHRM unaniem de in absolute zin torenhoge bedragen aan belastingen, boeten en rente niet in strijd met de proportionaliteitseis. Met betrekking tot de boeten en rente nam het EHRM daarbij in aanmerking de ernst van de gedragingen van Yukos (belastingfraude). In de zaak *Steininger* oordeelde het dat een boete van 60% bovenop het verschuldigde bedrag niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM.⁹³

90 Rb. Oost-Nederland 28 februari 2013, ECLI:NL:RBONE:2013:BZ2247.

91 EHRM 14 mei 2013, appl.no. 66529/11 (N.K.M.), *FED* 2013, 79, EHRM 25 juni 2013, appl.no. 49570/11 (Gáll), *FED* 2013, 81 en EHRM 2 juli 2013, appl.no. 41838/11 (R.Sz.), *FED* 2013, 80 (m.nt. Pauwels). De NKM-zaak is ook besproken door bijv. Leijten in *EHRC* 2013, 170, Thomas in *Highlights & Insights* 2013, 7.3, P. Baker, 'Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters', *European Taxation* 2013, 8 en Barkhuysen & Van Emmerik in *AB* 2014, 14, alsmede op weblogs van David Hart (ukhumanrightsblog.com; blog van 16 mei 2013), Ingrid Leijten (strasbourgobservers.com; blog van 10 juni 2013) en Laurens Lavrysen (strasbourgobservers.com; blog van 17 juli 2013). Zie voorts de conclusie van A-G Niessen van 24 september 2013, *V-N* 2013, 61.15.

92 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (OAO Nefyanaya Kompaniya Yukos), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels).

93 EHRM 17 april 2012, appl.no. 21539/07 (Steininger).

In de in par. 3.2 behandelde zaak *Agurdino* kwam het EHRM ook tot het oordeel dat artikel 1 EP EVRM geschonden was doordat een definitieve uitspraak van de Moldavische Hoge Raad toch werd heropend en vervolgens werd vernietigd door die rechter ten nadele van de belastingplichtige.⁹⁴

Behalve op het terrein van het materiële belastingrecht kan artikel 1 EP EVRM een rol spelen op het terrein van invordering. Artikel 21 Invorderingswet 1990 bepaalt dat 's Rijks schatkist een voorrecht heeft op alle goederen van de belastingschuldige. Als gevolg van dit wettelijke preferentiestelsel kunnen de verhaalsmogelijkheden van andere crediteuren van een belasting-schuldige worden beperkt. De (civiele kamer van de) Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit laatste niet onverenigbaar is met artikel 1 EP EVRM.⁹⁵

In de zaak *Rousk* gingen de Zweedse autoriteiten over tot een openbare veiling van het huis van de belanghebbende om de belastingvordering op de belanghebbende te innen.⁹⁶ Het EHRM oordeelde dat sprake was van een buitensporige en individuele last. Redengevend was onder meer dat op het moment van de veiling de belastingschuld nog maar 800 betraf, dat er andere bezittingen waren om te verkopen, en dat de belastingdienst inmiddels uitstel van betaling had gegeven maar had verzuimd dat te melden aan de invorderingsautoriteiten. Aandacht verdient dat het feit dat de belastingautoriteiten bij de veiling een bod voor het huis accepteerden dat overeenkwam met 80% van de geschatte marktwaarde, niet in strijd werd geoordeeld met artikel 1 EP EVRM.

In de zaak *Yukos*⁹⁷ overleefden de belastingaanslagen en een deel van de boeten de toets aan artikel 1 EP EVRM, maar achtte het EHRM de tenuitvoerlegging door de Russische fiscus wel in strijd met de proportionaliteitstoets. Verschillende factoren speelden daarbij een rol. Het heikele punt was vooral de verkoop door de Russische fiscus van de aandelen in de belangrijkste dochtervennootschap van Yukos. In aanmerking genomen dat duidelijk was dat die verkoop de fatale klap zou zijn voor de mogelijkheden voor Yukos om de resterende belastingschulden te betalen en daarmee haar voortbestaan onmogelijk maakte, acht het EHRM het vereiste van een *fair balance* geschonden doordat de Russische fiscus geen alternatieven had onderzocht en onvoldoende oog had voor de gevolgen van zijn handelen. Een andere factor was de verplichting om tenuitvoerleggingskosten naar een tarief van 7% over de schuld te betalen, omgerekend ongeveer 1,1 miljard. In de omstandigheden van dit geval achtte het EHRM het rigide vasthouden aan een dergelijk vast tariefpercentage, dat uitmondt in een bedrag dat losstaat van het werkelijke bedrag aan kosten, 'completely out of proportion'. Ik vraag me trouwens af hoe de billijke genoegdoening (artikel 41 EVRM) in deze zaak zal worden bepaald.

Ik merk in verband met het oordeel van het EHRM in *Yukos* over de tenuitvoerleggingskosten op dat in Nederland de Kostenwet een tariefstelling voor betekeningskosten kent die ook gerelateerd is aan de hoogte van de belastingschuld. Deze berekening van de kosten brengt mee dat het in rekening gebrachte bedrag kan oplopen tot meer dan € 10.000 en dan in geen enkele reële verhouding meer staat tot de werkelijke kosten. Op het *Yukos*-arrest kan mijns inziens

94 EHRM 27 september 2011, appl.no. 7359/06 (*Agurdino SRL*).

95 HR 9 september 2011, NJ 2011, 553 (*Dumatrust*) (m.nt. Zwemmer). De weergave in de hoofdtekst is overigens wel wat droog; het betrof evenwel "een wel heel sneue zaak" (aldus P.J. Wattel, 'De fiscus en het slachtoffer', *NJB* 2013, 2985) omdat de desbetreffende crediteur (werkgever) zelf de fiscus op het spoor had gebracht van de belastingschuldige (frauderende werknemer).

96 EHRM 25 juli 2013, appl.no. 27183/04 (*Rousk*).

97 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (*OA O Nefyanaya Kompaniya Yukos*), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels).

(echter) niet worden gebaseerd dat het in de vorige kroniekperiode gegeven oordeel van de Hoge Raad⁹⁸ onjuist is dat deze tariefstelling niet in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Relevant verschil is mijns inziens dat de Kostenwet wel een maximum kent. Wel lijkt het me mogelijk dat sprake is van strijd met artikel 1 EP EVRM indien onverkorte toepassing en inning van het tarief uit de Kostenwet in een bepaald geval net de spreekwoordelijke druppel zou zijn die de betrokkene in grote financiële problemen brengt.

4.6 Overgangsrecht⁹⁹

Op het gebied van fiscaal wettelijk overgangsrecht verdienen in de eerste plaats de hiervoor in par. 4.5 genoemde zaken inzake de Hongaarse 98%-heffing over ontslagvergoedingen in de publieke sector aandacht.¹⁰⁰ In de eerste plaats zijn deze zaken interessant omdat, zoals gezien, het EHRM bij zijn oordeel dat de proportionaliteitseis was geschonden overgangsrechtelijke argumenten meewoog. Daarbij valt ook op dat in de zaak *NKM* alle relevante juridische feiten (zowel het ontslag als de betaling van de ontslagvergoeding) ná de invoering van de 98%-heffing plaatsvonden. Desondanks overwoog het EHRM dat de belastingheffing 'certain retroactive features' heeft, aangezien de ontslagvergoeding betrekking heeft op werk dat in het verleden is gedaan. In de tweede plaats zijn de Hongaarse zaken belangwekkend omdat het EHRM in het kader van de rechtsgeldigheidstoets overwegingen wijdt aan de kwestie van terugwerkende kracht, zonder overigens duidelijke conclusies te trekken. In eerdere zaken heeft het EHRM terugwerkende kracht van belastingwetgeving juist niet geproblematiseerd in het kader (van de voorzienbaarheidseis) van de rechtsgeldigheidstoets, maar alleen getoetst aan de eisen van een legitiem doel en proportionaliteit.

Uit jurisprudentie van het EHRM volgt verder dat indien wetgeving met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, waardoor een lopende rechterlijke procedure doorslaggevend wordt beïnvloed ten nadele van een belastingplichtige, een dergelijke legislatieve interventie in beginsel in strijd is met artikel 1 EP EVRM.¹⁰¹ De Nederlandse wetgever lijkt deze jurisprudentie niet steeds goed op het netvlies te hebben.¹⁰² Een voorbeeld is te vinden op het terrein van de inkomensafhankelijke bijdrage onder de Zorgverzekeringswet. Een belanghebbende was een gerechtelijke procedure gestart waarin de stelling werd betrokken dat de bij ministeriële regeling voorziene verhoging van het maximum bijdrage-inkomen een deugdelijke rechtsbasis ontbeerde. Naar aanleiding van deze procedure werd met terugwerkende kracht validerende wetgeving

98 HR 5 maart 2010, *BNB* 2010, 143.

99 Zie in deze kroniekperiode over dit onderwerp bijv. M.R.T. Pauwels, 'Fiscaal overgangsrecht: balanceren tussen verandering en rechtszekerheid', in: *Tijd voor verandering. Over overgangsrecht*, preadviezen VAR nr. 148, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012 en M.R.T. Pauwels, 'Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR', *EC Tax Review* 2013, p. 268-281. Zie buiten het belastingrecht ook het voorlichtingsadvies van de Raad van State over de eisen die art. 1 EP EVRM stelt aan overgangsrecht bij de wijziging van socialezekerheidswetgeving of pensioenwetgeving (*Kamerstukken II* 2012/13, 33400-XV, nr. 7).

100 EHRM 14 mei 2013, appl.no. 66529/11 (*N.K.M.*), *FED* 2013, 79, EHRM 25 juni 2013, appl.no. 49570/11 (*Gáll*), *FED* 2013, 81 en EHRM 2 juli 2013, appl.no. 41838/11 (*R.Sz.*), *FED* 2013, 80 (m.nt. Pauwels).

101 Zie bijv. de in de vorige kroniek genoemde zaak EHRM 23 juli 2009, appl.no. 30345/05 (*Joubert*). Soms is er een zwaarwegende rechtvaardigingsgrond; zie bijv. EHRM 23 oktober 1997, appl.nos. 21319/93, 21449/93, 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), *JB* 1998, 1.

102 Vgl. Pauwels 2012 (*supra* noot 99), p. 216.

ingevoerd, waarbij lopende procedures niet werden ontzien. De Rechtbank Zeeland-West-Brabant besliste dat de legislatieve interventie in een lopende procedure in strijd kwam met artikel 1 EP EVRM.¹⁰³ Naar het oordeel van de rechtbank was er op zichzelf een gerechtvaardigd belang voor de wetgeving met terugwerkende kracht, maar weegt dit belang niet op tegen het belang van de belanghebbende om ongestoord zijn lopende procedure te kunnen voeren.

Nadat de Hoge Raad had beslist dat het heffen van leges in verband met de aanvraag van een identiteitskaart niet mogelijk is op grond van de Gemeentewet, is een reparatiewet ingevoerd met de bedoeling een rechtsgrond te creëren voor een dergelijke legesheffing. Aan die reparatiewet is terugwerkende kracht verleend tot de dag waarop het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer was ingediend. De feitenrechters hebben het standpunt dat deze formeel terugwerkende kracht in strijd is met artikel 1 EP EVRM verworpen.¹⁰⁴

De vorige kroniek maakte melding van een uitspraak van Rechtbank Utrecht waarin aan woningbouwcorporaties opgelegde bijdrageheffing bijzondere projectsteun ('Vogelaarheffing') verenigbaar werd geacht met artikel 1 EP EVRM met uitzondering van de bij besluit van 20 oktober 2008 opgelegde bijdrageheffing over het jaar 2008 omdat die heffing onvoldoende voorzienbaar was.¹⁰⁵ In deze kroniekperiode heeft de Afdeling evenwel in het hoger beroep geoordeeld dat (ook) die laatste heffing voorzienbaar was en dat deze niet in strijd kwam met artikel 1 EP EVRM.¹⁰⁶

Het fenomeen van materieel terugwerkende kracht van wetgeving staat op dit moment ruim in de belangstelling. Behalve op de voornoemde *NKM*-zaak zij gewezen op twee Nederlandse kwesties die momenteel spelen.

De eerste betreft de per 1 januari 2009 ingevoerde wettelijke regeling op basis waarvan excessieve vertrekvergoedingen worden belast met 30% heffing in de loonbelasting ten laste van de werkgever, naast de reguliere loonheffing die ten laste van de werknemer komt. Voor de berekening of sprake is van een excessieve vertrekvergoeding wordt onder meer rekening gehouden met het loon dat is genoten in het kalenderjaar vóór het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd. Achtergrond hiervan is dat anders de heffing eenvoudig zou kunnen worden ontweken. Voor een beëindiging van een dienstbetrekking in het jaar 2009 betekent deze berekeningswijze echter dat ook rekening wordt gehouden met loon genoten in 2008, dus vóór de inwerkingtreding van de regeling. Volgens Hof Arnhem-Leeuwarden is hier sprake van materieel terugwerkende kracht die in strijd is met artikel 1 EP EVRM in elk geval voor zover deze zich uitstrekt tot het tijdvak vóór 13 mei 2008 (zijnde de datum waarop het wetsvoorstel was ingediend).¹⁰⁷ Inmiddels heeft A-G Niessen echter geconcludeerd dat in deze zaak artikel 1 EP EVRM niet geschonden is, al laat de A-G duidelijk blijken twijfel te hebben. Overwegingen zijn dat – anders dan in de voornoemde Hongaarse *NKM*-zaak – de heffing niet ten laste van de vertrekvergoeding van de werknemer komt maar ten laste van de werkgever,

103 Rb. Zeeland-West-Brabant 7 mei 2013, *V-N* 2013, 49.14.

104 Bijv. Rb. Roermond 10 december 2012, *Belastingblad* 2013, 56 (m.nt. De Bruin), Rb. 's-Gravenhage 22 augustus 2012, *Belastingblad* 2012, 481 (m.nt. De Bruin) en Hof Den Haag 6 november 2013, *Belastingblad* 2013, 522 (m.nt. De Bruin).

105 Rb. Utrecht 26 november 2010, *SEW* 2011, 53.

106 ABRvS 2 november 2011, *AB* 2012, 156 (m.nt. Van den Bogaert & Metselaar).

107 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2013, *V-N* 2013, 13.20. Douma & Girolami 2013 (*supra* noot 52), p. 58 stellen dat de EHRM-jurisprudentie voldoende ruimte biedt voor deze uitspraak en dat de Hoge Raad daarom een rechtspolitieke afweging zal moeten maken.

dat er sprake is van een ruime vrije voet en dat in het onderhavige geval de belastingplichtige werkgever niet excessief wordt geraakt.¹⁰⁸ In een andere zaak achtte Hof Amsterdam artikel 1 EP EVRM evenmin geschonden.¹⁰⁹

De tweede kwestie ligt naar mijn indruk nog wat scherper en betreft de zogenoemde crisishoofing. Deze per 1 januari 2013 ingevoerde heffing houdt in dat van werkgevers in 2013 een pseudo-eindheffing van 16% wordt geheven voor zover zij in 2012 lonen hebben betaald die hoger zijn dan 150.000. De grondslag van de heffing betreft dus feiten van vóór de inwerkingtreding. Vooral voor werkgevers met relatief veel hoge lonen – zoals voetbalclubs – kunnen de crisishoofing en vooral de (materieel) terugwerkende kracht ervan (onverwachte) ingrijpende gevolgen hebben. Inmiddels zijn zoveel bezwaarschriften ingediend dat de Belastingdienst de afhandeling door middel van proefprocedures en vaststellingsovereenkomsten in werkbare banen tracht te leiden; bij de proefprocedures zal de verenigbaarheid van de (materieel) terugwerkende kracht van de crisishoofing met artikel 1 EP EVRM een centraal geschilpunt zijn.¹¹⁰ Wordt vervolgd...

5 Verbod van discriminatie

5.1 Toepassingsgebied

Uit de niet-ontvankelijkheidsbeslissing door het VN-Mensenrechtencomité (HRC) in de fiscale zaak *De Vos* kan worden afgeleid dat in gevallen waarin geklaagd wordt over een technisch – niet met een persoonlijk kenmerk verband houdend – onderscheid dat een fiscale regeling maakt, niet steeds wordt toegekomen aan toetsing aan het discriminatieverbod van artikel 26 IVBPR.¹¹¹ Ook uit sommige (niet-fiscale) arresten van het EHRM kan worden afgeleid dat niet elk onderscheid getoetst kan worden aan het discriminatieverbod dat in het EVRM is neergelegd. In deze benadering betekent ‘other status’ niet dat elke onderscheidingsgrond vatbaar is voor toetsing aan het discriminatieverbod, maar heeft ‘other status’ een kwalitatieve invulling, te weten dat sprake moet zijn van een aspect van een persoonlijk kenmerk, waardoor sommige onderscheidingsgronden buiten het toepassingsbereik vallen.¹¹² De jurisprudentie van het EHRM is evenwel bepaald niet eenduidig.¹¹³ In dat licht is begrijpelijk dat de jurisprudentie van de Hoge Raad er ook in deze kroniekperiode geen blijk van geeft dat de Hoge Raad het materiële toepassingsbereik van het discriminatieverboden van het IVBPR en het EVRM op enige wijze beperkt naar gelang de aard van het onderscheid. Zo overwoog de Hoge Raad stellig dat het

108 A-G Niessen van 24 september 2013, *V-N* 2013, 61.15.

109 Hof Amsterdam 18 april 2013, *V-N* 2013, 40.12.

110 Zie voor een voorbeeld van een degelijke vaststellingsovereenkomst *V-N* 2013, 42.11. In de literatuur wordt volop gediscussieerd over de verenigbaarheid van de crisishoofing met art. 1 EP EVRM; zie bijv. J.A.R. van Eijnden, ‘Crisishoofing? Heffingscrisis!’, *WFR* 2013, 538, Th.J.M. van Schendel, ‘De pseudo-eindheffingen door een internationale bril’, *NTFR-B* 2013, 5, F. Werger, ‘De crisishoofing nader beschouwd’, *NTFR-B* 2013, 10.

111 VN-Mensenrechtencomité 25 juli 2005, nr. 1192/2003 (De Vos), *BNB* 2005, 349. In de in par. 5.2.5 genoemde croupierzaak toetste het HRC (echter) wel inhoudelijk aan het discriminatieverbod.

112 Bijv. EHRM 16 maart 2010, appl.no. 42184/05 (Carson), par. 61-62 en 66-71. Zie verder mijn aantekening in *FED* 2011, 33 met verwijzing naar de analyse van Gerards in *EHRC* 2010, 94.

113 Zie recent bijv. J.H. Gerards, ‘The Discrimination Grounds of Article 14 of the European Convention on Human Rights’, *Human Rights Law Review* 2013, p. 99-124.

door de hondenbelasting gemaakte onderscheid tussen houders van honden en andere personen kan worden getoetst aan deze discriminatieverboden.¹¹⁴ Ook in andere gevallen wordt inhoudelijk getoetst hoewel een verband tussen het door de wetgever gemaakte onderscheid en een 'persoonlijk kenmerk' (nagenoeg) geheel afwezig is.¹¹⁵ Gelet op enerzijds de hiervoor bedoelde jurisprudentie van het EHRM en HRC en anderzijds artikel 120 Gw en (de strikte uitleg van de Hoge Raad¹¹⁶ van) artikel 94 Gw, kan men zich afvragen of in gevallen waarin de belanghebbende in wezen klaagt over de vermeende inconsistentie van de regelgeving maar waarin de bestreden onderscheidingsgrond de link met een persoonlijk kenmerk volledig ontbeert, het juist is dat aan het discriminatieverbod van het IVBPR en EVRM wordt getoetst.

5.2 Toetsing aan het discriminatieverbod

5.2.1 Algemeen

De onderhavige kroniekperiode geeft wat betreft de jurisprudentie van de Hoge Raad hetzelfde beeld als de vorige waar het gaat om beroepen op het discriminatieverbod: belastingplichtigen nemen in rechterlijke procedures met regelmaat het standpunt in dat de desbetreffende wettelijke regeling het discriminatieverbod van het EVRM of IVBPR schendt, en de Hoge Raad verworpt dat standpunt.¹¹⁷ Een belangrijke oorzaak van dit laatste is de ruime beoordelingsvrijheid die de Hoge Raad – zich baserend op de zaak *Della Ciaja*¹¹⁸ – de wetgever laat op het terrein van belastingen bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen; indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is.¹¹⁹ In het hierna in par. 5.2.2 uitgebreid te bespreken arrest over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet heeft de Hoge Raad benadrukt dat dit laatste 'niet snel kan worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn

114 HR18 oktober 2013, *BNB* 2013, 263 (m.nt. Monsma).

115 Bijv. HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011, 247 (Niet aftrekbaarheid voordeelontnemende deel van een mededingingsboete vs. wel aftrekbaarheid voordeelontnemende maatregelen ter zake van een misdrijf), HR 29 juni 2012, *BNB* 2012, 247 (m.nt. Meussen) (beperking renteaftrek op grond van thincapregeling), HR 30 november 2012, *BNB* 2013, 53 (Teruggaaf energiebelasting bij grootverbruikers) en HR 6 december 2013, *V-N* 2014, 2.17 (Afbakening begrip woning).

116 Zie HR 10 augustus 2001, *NJ* 2002, 278 en de hierna in par. 5.2.1 besproken *BOF*-zaak (HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21).

117 In HR 12 april 2013, *BNB* 2013, 235 (m.nt. Happé), werd overigens een ministeriële regeling die voorzag in een verlaging van omzetbelasting (ter zake van het privégebruik van een auto) voor auto's met een relatief lage CO₂-uitstoot, in strijd geacht met 'het verbod van discriminatie als norm voor wetgevende maatregelen'. Het is mij niet duidelijk of met dat verbod wordt bedoeld op het discriminatieverbod als algemeen ongeschreven rechtsbeginsel of op het discriminatieverbod van het EVRM of IVBPR. Ik ga van het eerste uit omdat de Hoge Raad het EVRM of IVBPR niet noemt.

118 EHRM 22 juni 1999, appl.no. 46757/99 (*Della Ciaja*), *BNB* 2002, 398. In HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21, wordt ook verwezen naar EHRM 29 april 2008, appl.no. 13378/05 (*Burden*), *EHRC* 2008, 80.

119 Zie voor algemene uiteenzettingen van het gehanteerde toetsingskader in deze kroniekperiode vooral HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21. Zie hierover bijv. C. Bruijsten, 'Hoe ver reiken de fundamentele rechten van de mens?', *NTFR-artikelen* 2013, 34.

dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is.¹²⁰ De ruime beoordelingsvrijheid geldt ook voor de gemeentelijke wetgever.¹²¹

Het hiervoor genoemde arrest over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit is ook van wezenlijk belang omdat de Hoge Raad duidelijk positie inneemt in een discussie in de fiscale literatuur tussen Happé en Van den Berge over de kwestie of de *nationale rechter* bij de toetsing aan het EVRM-discriminatieverbod dezelfde ruime beoordelingsvrijheid aan de belastingwetgever dient te laten als de beoordelingsvrijheid die het EHRM aan de nationale wetgever laat op het terrein van belastingen.¹²² Niettegenstaande dat artikel 53 EVRM aan de wetgever de vrijheid biedt om een verdergaande bescherming te bieden dan het EVRM, vloeit volgens de Hoge Raad uit de Grondwet voort dat de Nederlandse rechter een onverenigbaarheid met het EVRM-verbod van discriminatie niet kan aannemen op basis van een uitleg van het begrip discriminatie die zou leiden tot een verdergaande bescherming dan mag worden aangenomen op grond van de rechtspraak van het EHRM.¹²³ De Hoge Raad volgt daarmee de opvatting van Van den Berge dat de Nederlandse rechter dezelfde ruime beoordelingsvrijheid aan de belastingwetgever dient te laten als de beoordelingsvrijheid die het EHRM in acht neemt.

5.2.2 Het arrest over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet (BOF-zaak)

De belangrijkste fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad betreft die inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet (hierna: BOF) met betrekking tot de verkrijging van ondernemingsvermogen. Aanvankelijk betrof de BOF slechts een betalingsregeling (ondernemingsvermogen werd wel in de heffing betrokken, maar er was voor bepaalde gevallen voorzien in een betalingsregeling). Vervolgens is de faciliteit omgevormd tot een belastingvrijstelling waarvan het vrijstellingspercentage diverse keren is verhoogd tot een percentage van momenteel maar liefst 100% voor een verkrijging tot een waarde van 1 miljoen en 83% voor het meerdere. Het hoeft geen betoog dat hier sprake is van een forse spanning met het gelijkheidsbeginsel aangezien de BOF meebrengt dat de verkrijging van ondernemingsvermogen veel lager wordt belast dan de verkrijging van ander vermogen (hierna: privévermogen).¹²⁴ In juridisch opzicht leek de strijd gestreden toen de Hoge Raad ongemotiveerd (artikel 81 RO) het cassatieberoep ongegrond verklaarde tegen een uitspraak waarin het standpunt was verworpen dat de BOF in strijd is met het discriminatieverbod.¹²⁵ Het spel werd echter opnieuw op de wagen gezet door de

120 HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21, met verwijzing naar EHRM 7 juli 2011, appl.no. 37452/02 (Stummer).

121 HR 18 oktober 2013, *BNB* 2013, 263 (m.nt. Monsma).

122 R.H. Happé, 'Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicircels van formeel belastingrecht* (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 175-186 en J.W. van den Berge, 'Reageren op Straatsburg: toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 11-20. Zie over deze discussie ook R.E.C.M. Niessen, 'Invloed van fundamentele rechtsbeginselen op het belastingrecht', in: J.H. Gerards & C.H. Sieburgh (red.), *De invloed van fundamentele rechten op het materiële recht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 149-150.

123 HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21.

124 Bijv. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 235-247, M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving* (diss.), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011 en Y.M. Tigelaar-Klootwijk, *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen* (diss.), Deventer: Kluwer 2013, par. 5.3.3.

125 HR 9 december 2011, *BNB* 2012, 309 (m.nt. Van Straaten), betreffende de uitspraak van Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00194.

rechtbank Breda, die de BOF wel in strijd achtte met het discriminatieverbod.¹²⁶ Opmerkelijk was bovendien dat de rechtbank in rechtsherstel voorzag door de vrijstelling ook van toepassing te achten op privévermogen; de rechtbank vond kennelijk – maar naar mijn mening ten onrechte¹²⁷ – deze proliferatie niet de taak van de rechter te buiten te gaan. In de stortvloed aan literatuur die op deze uitspraak volgde, was de uitspraak onderwerp van zowel steun als kritiek; de andere rechtbanken en de hoven volgden de rechtbank Breda overigens niet.¹²⁸ De Hoge Raad heeft uiteindelijk – in afwijking van de conclusie van A-G IJzerman – geoordeeld dat van strijd met het discriminatieverbod geen sprake is.¹²⁹ De Hoge Raad oordeelde dat het verschil in behandeling tussen de verkrijging van ondernemingsvermogen en die van privé-vermogen rechtvaardiging behoeft, omdat deze gevallen voor de heffing van schenkings- en successierecht gelijke gevallen zijn.¹³⁰ De Hoge Raad oordeelde vervolgens dat de doelstellingen van de wetgever met de BOF (voorkomen dat heffing van successie- of schenkingsrecht mogelijk liquiditeitsproblemen oproept waardoor de continuïteit van ondernemingen in gevaar kan komen; belang van onbelemmerde voortzetting van de activiteiten; stimulering ondernemerschap) zijn aan te merken als gerechtvaardigd. Maar dan komt het heikele punt: is er wel sprake van een redelijke verhouding tussen de maatregel (de BOF) en de daarmee beoogde doelen? Van belang daarbij is dat uit de diverse rapporten die (mede) als grond hebben gediend voor de verhoging van de vrijstellingspercentages ‘niet [blijkt] van een gedegen empirisch onderzoek naar de omvang van de gestelde problemen’ en dat die rapporten en de andere argumenten van de wetgever ‘evenmin duidelijke aanwijzingen [geven] waarom juist een verhoging van het vrijstellingspercentage die problemen zou oplossen’ (r.o. 3.11). De Hoge Raad oordeelde dat deze factoren niet meebrengen dat de BOF van redelijke grond ontbloot is. Daarbij gaf hij een belangrijke algemene overweging, die nog vaak zal worden aangehaald:

‘Het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat een maatregel die met het oog op een in de praktijk ervaren probleem onderscheid maakt tussen gelijke of in relevante opzichten vergelijkbare gevallen, slechts toelaatbaar is indien het bestaan en de omvang van dat probleem en de effectiviteit van de gekozen oplossing empirisch zijn vastgesteld. Gelet op de hem toekomende beoordelingsvrijheid mag de fiscale wetgever een dergelijk onderscheid ook baseren op veronderstellingen omtrent het probleem en de effectiviteit van de daarvoor gekozen oplossing, tenzij deze veronderstellingen zo weinig voor de hand liggen dat het evident onredelijk is ze aan het onderscheid ten grondslag te leggen.’

Omdat vervolgens naar het oordeel van de Hoge Raad niet gezegd kan worden dat de door de wetgever gemaakte veronderstellingen bij de BOF evident onredelijk zijn, is de conclusie van de Hoge Raad uiteindelijk dat de wetgever de grenzen van de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden. Opmerking verdient dat de kwestie of een minder

126 Rb. Breda 13 juli 2012, *V-N* 2012, 43.20; zie ook Rb. Zeeland-West-Brabant 29 maart 2013, *V-N* 2013, 29.2.4, maar anders Rb. Breda 22 november 2012, nr. 12/00525.

127 Dit lijkt me typisch een geval waarin de Hoge Raad als hij tot ongeoorloofde discriminatie had geconcludeerd, het aan de wetgever had overgelaten om de discriminatie voor de toekomst op te heffen nu daar verschillende manieren voor zijn. Vgl. HR 12 mei 1999, *BNB* 1999, 271 (m.nt. Wattel).

128 Zie voor een overzicht de conclusie van A-G IJzerman in de zaken met nummers 13/01154, 13/01160, 13/01161, 13/01622 & 13/02453, *V-N* 2013, 51.23-51.26.

129 HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21.

130 Merk op dat de Hoge Raad het (abstracte) perspectief van de belasting kiest en niet het perspectief van de faciliteit, voor de vaststelling of sprake is van gelijke gevallen.

vergaand middel dan de ruimhartige vrijstelling mogelijk was geweest, geen duidelijke rol speelt in de overwegingen van de Hoge Raad bij de proportionaliteitstoets. Dat geldt ook voor de kwestie of het middel nog wel redelijk is gezien vanuit de vergelijking tussen degenen die ondernemingsvermogen verkrijgen en degenen die privévermogen verkrijgen. Tot slot verdient opmerking dat het oordeel van de Hoge Raad niet eraan afdoet dat er aanleiding voor de wetgever is om de BOF nog eens goed te beoordelen vanuit het oogpunt van proportionaliteit en meer in het algemeen legitimiteit.¹³¹

5.2.3 Overige nationale jurisprudentie

Voor het nodige rumoer heeft de al even genoemde uitspraak van Hof Den Bosch gezorgd waarin de hondenbelasting in strijd met het in artikel 1 Gw neergelegde gelijkheidsbeginsel werd geacht, omdat in het geval van de desbetreffende gemeente de hondenbelasting gericht is op het verkrijgen van algemene middelen en de kosten verbonden aan het hondenbezit niet van wezenlijke betekenis zijn geweest voor het invoeren van de hondenbelasting. Nadat de Hoge Raad eerst met verwijzing naar het grondwettelijk toetsingsverbod had geoordeeld dat de hondenbelasting niet getoetst kan worden aan de Grondwet, oordeelde hij dat van strijd met het discriminatieverbod van het EVRM en IVBPR geen sprake is, ook niet indien de hondenbelasting niet is afgestemd op de kosten die worden opgeroepen door het houden van honden.¹³²

Een ander arrest dat noemenswaardig is aangezien daarin algemene rechtsoverwegingen zijn gegeven, betreft een arrest inzake de verlaging van het overdrachtsbelastingtarief tot 2% voor woningen. Die verlaging was bij persbericht aangekondigd op 1 juli 2011 en heeft een terugwerkende kracht gekregen tot en met 15 juni 2011. In belanghebbendes geval viel de levering nét buiten het temporele toepassingsbereik van de tariefsverlaging (levering op 14 juni 2011). De Hoge Raad stelde voorop dat een 'wetswijziging naar haar aard meebrengt dat onderscheid wordt gemaakt tussen gevallen die zich hebben voorgedaan vóór dan wel na het tijdstip met ingang waarvan de nieuwe regeling van toepassing is. Een dergelijk onderscheid kan in beginsel niet als discriminatie worden aangemerkt'. Bovendien overwoog de Hoge Raad dat 'het de wetgever in beginsel vrij staat een lastenverlichting door te voeren en de ingangsdatum daarvan te bepalen, ook als daarbij sprake is van terugwerkende kracht'.¹³³ In dit wetgevingsgeval was er naar het oordeel van de Hoge Raad geen aanleiding om een uitzondering te maken op dit laatste beginsel. De Hoge Raad wees daarbij op bepaalde uitlatingen van de minister-president Rutte die waren gedaan op 17 juni 2011. Dan is er nog een verschil van twee dagen, maar het ontbreken van een toelichting daarvoor brengt, aldus de Hoge Raad, niet mee dat sprake is van discriminatie. Het bepalen van het overgangstijdstip op de helft van de maand juni valt namelijk binnen de ruime beoordelingsmarge. Bovendien, 'het verbod van discriminatie gaat niet zo ver dat de wetgever gehouden zou zijn nog verdere terugwerkende kracht te verlenen'. Dat laatste ligt mijns inziens voor de hand: als het temporele toepassingsbereik al strikt genomen te ruim

131 Zie J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom Fiscale Uitgevers 2013, p. 86-88 en L.G.M. Stevens, 'Neem beginselen van behoorlijke fiscale wetgeving serieus; Rechtszaak Hoge Raad over bedrijfsopvolgingsfaciliteit is sluitstuk van politiek gedreven hapsnapwetgeving', *Financieel Dagblad* 26 november 2013.

132 HR18 oktober 2013, *BNB* 2013, 263 (m.nt. Monsma).

133 HR 14 juni 2013, *BNB* 2013, 216 (m.nt. Van Amersfoort), met verwijzing naar EHRM 8 juli 1986, appl.no. 9006/80 (Lithgow).

zou zijn, ligt proliferatie van het temporele toepassingsbereik immers niet in de rede. In andere uitspraken zijn overigens de beperking van de tariefverlaging tot alleen woningen en de afbakening van het begrip woning, discriminatieverbod-proof gebleken.¹³⁴

Voor de toepassing van de zogenoemde 30%-regeling (een faciliteit in de loonbelasting) geldt onder meer de eis dat de uit een ander land aangeworven werknemer woonachtig is op een afstand van meer dan 150 km van de Nederlandse grens. Deze regeling maakt dus onderscheid tussen aangeworven werknemers afhankelijk van de vraag of zij meer of minder dan 150 km van de grens wonen. Het arrest *BNB* 2013, 230 dat hierop ziet, is opmerkingswaardig omdat het illustreert dat het discriminatieverbod van het EVRM en IVBPR een andere, i.c. lichtere, toets is dan het discriminatieverbod in het kader van de EU-verkeersvrijheden.¹³⁵ Waar de Hoge Raad weinig woorden nodig heeft om het beroep op het discriminatieverbod van het EVRM en IVBPR af te wijzen, heeft hij over de verenigbaarheid van het 150-kilometercriterium met het EU-recht prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Verder is interessant dat de Hoge Raad in zijn overwegingen met betrekking tot het EU-recht verwijst naar de ‘margin of appreciation’-doctrine van het EHRM en vervolgens vragenderwijs bij het HvJ aftast welke beoordelingsmarge aan de wetgever kan worden gegund in het kader van de proportionaliteitstoets in het EU-recht.

Hoewel geen belastingzaak noem ik tot slot kort een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad over de zogenoemde koppelingswet, in het bijzonder de daarbij geregelde uitsluiting van kinderbijslag van niet-Nederlanders zonder onvoorwaardelijk verblijfsrecht. Anders dan de Centrale Raad is de Hoge Raad van oordeel dat geen sprake is van discriminatie.¹³⁶ Het belang van het arrest is daarnaast gelegen in de uitgebreide overwegingen van de Hoge Raad over onder meer de mate van beoordelingsvrijheid op het terrein van de kinderbijslag en bij een onderscheid naar verblijfstatus.¹³⁷

Ik bespreek hier verder niet afzonderlijk andere arresten van de Hoge Raad waarin het discriminatieverbod aan de orde was. De volgende meer algemene constatering kunnen worden gedaan wat betreft de type gevallen die in deze periode een aanval met een beroep op het discriminatieverbod hebben overleefd, waarbij er overigens overlap kan zijn.¹³⁸

- verschil in behandeling naar gelang een persoon al dan niet ingezetene is;¹³⁹
- verschil in behandeling tussen niet-ingezetenen (horizontale discriminatie);¹⁴⁰

134 Bijv. HR 6 december 2013, *V-N* 2014, 2.17 (Grond zonder fundering).

135 HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 230 (m.nt. Meussen).

136 HR 23 november 2012, *BNB* 2013, 31 (m.nt. Kavelaars). Ook het beroep op het Internationaal Verdrag inzake de rechten van het kind werd afgewezen.

137 Zie daarover ook de lezenswaardige annotatie van Leijten bij ABRvS 13 februari 2013, *AB* 2013, 125, in welke uitspraak de Afdeling zich aansluit bij het arrest van de Hoge Raad en de daarin uitgezette lijn doortrekt naar het kindgebonden budget.

138 Zie naast de hiervoor genoemde en hierna te noemen gevallen HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011, 247 (Niet aftrekbaarheid voordeelontnemende deel van een mededingingsboete), HR 25 november 2011, *BNB* 2012, 151 (m.nt. Mertens) (uitkering aan werknemer uit door werkgever afgesloten ongevalverzekering), HR 9 maart 2012, *BNB* 2012, 135 (Gedifferentieerde WGA-premie), HR 29 juni 2012, *BNB* 2012, 247 (m.nt. Meussen) (beperking renteaftrek op grond van thincapregeling).

139 HR 8 juli 2011, *BNB* 2011, 251 (m.nt. Burgers) (functionarissen Europese Octrooiorganisatie) en HR 5 oktober 2012, *BNB* 2012, 308 (verzekeringsplicht volksverzekeringen).

140 HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012, 36 (m.nt. Burgers) (eis in de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht dat sprake moet zijn van een belastingverdrag dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen) en HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 230 (m.nt. Meussen) (150-kilometercriterium voor de 30%-regeling).

- verschil in behandeling dat terug te voeren is op een verdrag of samenhangt met een verschil in verdragspositie;¹⁴¹
- verschil in behandeling naar gelang het rechtens relevante feit opgetreden is vóór of ná het ingangsmoment van een wetswijziging;¹⁴²
- verschil in behandeling tussen ondernemers en niet-ondernemers.¹⁴³

5.2.4 Enige algemene observaties bij de nationale jurisprudentie

Met betrekking tot de toetsingssystematiek kan worden geconstateerd dat de Hoge Raad het op de jurisprudentie van het EHRM gebaseerde kader van de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever ook gebruikt bij toetsing aan artikel 26 IVBPR.¹⁴⁴ Verder hanteert de Hoge Raad voor toetsing aan het zelfstandige artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM dezelfde uitgangspunten als voor toetsing aan het accessoire artikel 14 EVRM.¹⁴⁵

Soms gebruikt de Hoge Raad het traditionele toetsingsschema voor de beoordeling of het discriminatieverbod is geschonden. Dit betekent dat indien het beroep op het discriminatieverbod wordt afgewezen, dit gebeurt op de grond dat geen sprake is van gelijke gevallen¹⁴⁶ of op de grond dat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen. Een voorbeeld van dit laatste is de meergenoemde BOF-zaak. Die zaak is (ook) noemenswaardig omdat zoals hiervoor gezien de Hoge Raad uitgebreid toetst of sprake is van een redelijke verhouding tussen de onderscheid makende maatregel en de daarmee beoogde doelen. Soms laat de Hoge Raad het beroep op het discriminatieverbod stranden op de aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond, daarbij in het midden latend of sprake is van gelijke gevallen¹⁴⁷ dan wel zonder daarbij eerst te hebben vastgesteld of sprake is van gelijke gevallen.¹⁴⁸

Het traditionele toetsingsschema wordt niet altijd gehanteerd. Soms wordt een oordeel over de regeling op zichzelf, althans over de achterliggende keuze of het criterium voor het onderscheid, gegeven zonder te vermelden of het beroep op het discriminatieverbod stukloopt op de toets of sprake is van gelijke gevallen dan wel op de aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond. Voorbeelden van dergelijke redengevingen door de rechter zijn dat de wetgever met

141 HR 8 juli 2011, *BNB* 2011, 251 (m.nt. Burgers) (functionarissen Europese Octrooiorganisatie) en HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012, 36 (m.nt. Burgers) (eis in de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht dat sprake moet zijn van een belastingverdrag dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen).

142 HR 14 juni 2013, *BNB* 2013, 216 (m.nt. Van Amersfoort) (terugwerkende kracht tot 15 juni 2011 van de tariefsverlaging in de overdrachtsbelasting). Vgl. ook HR 30 november 2012, *BNB* 2013, 53 (Wijziging teruggaaf-tarief energiebelasting bij grootverbruikers) en Hof Arnhem-Leeuwarden 5 maart 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5017 (Wijziging waarderingregel in de Successiewet).

143 HR 12 oktober 2012, *BNB* 2013, 6 (Opbouw oudedagsvoorziening) en HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21 (Bedrijfsopvolgingsfaciliteit).

144 Zie bijv. HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21, alsmede HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012, 36 (m.nt. Burgers), HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 230 (m.nt. Meussen) en HR 18 oktober 2013, *BNB* 2013, 263 (m.nt. Monsma).

145 Zie expliciet HR 22 november 2013, *V-N* 2013, 59.21, met verwijzing naar EHRM 22 december 2009, appl.nos. 27996/06, 34836/06 (*Sejdić & Finci*), *EHRC* 2010, 17. Vgl. ook HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 230 (m.nt. Meussen).

146 Bijv. HR 12 augustus 2011, *BNB* 2011, 247, HR 25 november 2011, *BNB* 2012, 151 (m.nt. Mertens) en HR 29 juni 2012, *BNB* 2012, 247 (m.nt. Meussen).

147 HR 30 november 2012, *BNB* 2013, 53.

148 Bijv. HR 28 oktober 2011, *BNB* 2012, 36 en HR 5 oktober 2012, *BNB* 2012, 308.

zijn keuze binnen de hem toekomende beoordelingsvrijheid is gebleven,¹⁴⁹ dat het gemaakte onderscheid (dan wel het verschil in behandeling) niet van redelijke grond ontbloomt is¹⁵⁰ dat de keuze van de wetgever voor een bepaald onderscheid makend criterium niet van redelijke grond ontbloomt is,¹⁵¹ dat de regelgever in redelijkheid het onderscheid kon maken,¹⁵² of simpelweg dat niet gezegd kan worden dat een ongeoorloofd onderscheid wordt gemaakt.¹⁵³

5.2.5 Jurisprudentie van het EHRM en het HRC

Wat betreft EHRM-jurisprudentie over het discriminatieverbod in deze kroniekperiode verdient ten eerste de zaak *Jehovas Zeugen* vermelding.¹⁵⁴ In deze belastingzaak achtte het EHRM verboden discriminatie op grond van religie aanwezig omdat, anders dan een religieuze instelling die 'recongnised by law' is, een religieuze instelling zoals de klager niet in aanmerking kwam voor een vrijstelling voor de Oostenrijkse successie- en schenkingsbelasting. Het is lastig om aan deze uitspraak meer algemene conclusies te verbinden, omdat de Oostenrijkse regering geen argumenten had gegeven voor het verschil in behandeling, maar ermee volstond te constateren dat de belasting inmiddels was afgeschaft.

In de meergenoemde zaak *Yukos*¹⁵⁵ verklaarde het EHRM de klacht van Yukos ongegrond die kort gezegd inhield dat alleen zij was aangepakt met belastingaanslagen en boeten en niet (ook) andere belastingplichtigen die ook gebruik hadden gemaakt van *tax havens*. Yukos had volgens het Hof onvoldoende aangetoond dat bij andere bedrijven sprake was van een vergelijkbare situatie.

Nog afkomstig uit de vorige kroniekperiode maar in de vorige kroniek niet vermeld, is een beslissing door het HRC in een zaak waarin diverse croupiers erover hadden geklaagd dat het IVBPR-discriminatieverbod is geschonden doordat op basis van de Portugese belastingwetgeving fooien bij hen wel belast zijn en bij andere beroepen niet.¹⁵⁶ Het HRC overwoog evenwel dat het niet kon concluderen dat het bijzondere belastingregime voor croupiers onredelijk is (o.a. gelet op de hoogte van de fooien, hoe ze gegeven worden, en het verband met de arbeidsovereenkomst), en dat de gegeven informatie niet laat zien dat de belanghebbenden slachtoffer van discriminatie zijn geweest.

149 Bijv. HR 14 juni 2013, *BNB* 2013, 216 (m.nt. Van Amersfoort) en HR 6 december 2013, *V-N* 2014, 2.17.

150 HR 8 juli 2011, *BNB* 2011, 251 (m.nt. Burgers) en HR 12 oktober 2012, *BNB* 2013, 6.

151 HR 9 augustus 2013, *BNB* 2013, 230 (m.nt. Meussen).

152 HR 18 oktober 2013, *BNB* 2013, 263 (m.nt. Monsma).

153 HR 9 maart 2012, *BNB* 2012, 135.

154 EHRM 25 september 2012, appl.no. 27540/05 (*Jehovas Zeugen*), *H&I* 2013, 11.115 (m.nt. Thomas).

155 EHRM 20 september 2011, appl.no. 14902/04 (*OA O Nefyanaya Kompaniya Yukos*), *EHRC* 2011, 160 (m.nt. Wessels).

156 VN-Mensenrechtencomité 18 maart 2010, no. 1565/2007 (*Aurélio Gonçalves et al.*); met dank aan Maarten Feteris die me op deze zaak wees.

6 Overig¹⁵⁷

6.1 Geen straf zonder wet (artikel 7 EVRM)

In de zaak *Khodorkovskiy* klaagden de belanghebbenden erover dat zij veroordeeld waren voor 'tax evasion' op basis van een nieuwe niet-voorzienbare interpretatie van dat begrip.¹⁵⁸ Onder meer verwijzend naar zijn overwegingen in de gerelateerde *Yukos*-zaak met betrekking tot de rechtsgeldigheidstoets onder artikel 1 EP EVRM (zie par. 4.3), verwerpt het EHRM deze klacht omdat omdat concepten zoals 'tax evasion' in ontwikkeling zijn en toegepast moeten worden in nieuwe omstandigheden, en de nieuwe interpretatie niet onredelijk is. Opmerkingswaardig in de andere overwegingen op dit punt zijn (i) dat het EHRM rechtsontwikkeling door de nationale rechter marginaal toetst ('not unreasonable'; 'relaxed standard'), (ii) dat van 'businessmen' extra voorzichtigheid mag worden verwacht met betrekking tot de inschatting van de risico's die hun professionele activiteiten hebben, (iii) dat het streven naar 'tax minimisation' op zichzelf geoorloofd is, maar men wel transparant moet zijn en 'substance' moet hebben, (iv) dat het niet mogelijk is om via een uitputtende lijst 'sham' te definiëren. Verder overwoog het EHRM dat gedogen kan leiden tot de facto 'decriminalisation' maar dat in casu voor gedogen geen aanwijzingen zijn.

In *BNB* 2013, 140 had de Staatssecretaris met betrekking tot bepaalde boeten die opgelegd waren na 1 januari 1993 en zagen op belastingjaren ten aanzien waarvan de belastingplichtige vóór 1 januari 1993 aangifte had gedaan, het standpunt ingenomen dat de regeling in het Voorschrift administratieve boeten 1993 van toepassing was en niet de Leidraad administratieve boeten 1984. De Hoge Raad verwierp dit standpunt met verwijzing naar het overgangsrecht dat in het voorschrift is opgenomen, en wees er – ten overvloede – op dat het door de Staatssecretaris voorgestane overgangsrecht in strijd zou komen met artikel 7 EVRM, op grond waarvan geen hogere boete mag worden opgelegd dan die welke van toepassing was ten tijde van het begaan van het beboetbare feit.¹⁵⁹

Bij een wet uit 2009 is de zogenoemde inkeerregeling aangescherpt en wel zodanig dat – afgezien van een overgangperiode – de aangescherpte regeling ook van toepassing is op gevallen waarin sprake is van inkeer ná de wijziging ook al heeft de inkeer betrekking op feiten van vóór de aanscherping. Over de verenigbaarheid van de toepassing van de aangescherpte regeling op een dergelijk geval met artikel 7 EVRM zijn de opvattingen van de feitenrechters verdeeld. Zo heeft Rechtbank Breda geoordeeld dat geen sprake is van strijd met artikel 7 EVRM of artikel 15 IVBPR, omdat inkeer en – de niet-gewijzigde – strafwaardigheid van het beboetbare feit los van elkaar gezien dienen te worden.¹⁶⁰ Rechtbank Noord-Holland is daarentegen van oordeel dat wel sprake is van strijd met deze verdragsbepalingen, omdat de inkeerregeling tot de sfeer van het 'materiële' boeterecht behoort en in samenhang met de (andere) bepalingen over de strafwaardigheid van het feit als een strafbepaling moet worden beschouwd.¹⁶¹

157 Over de verhouding tussen kerkbelastingen en de vrijheid van godsdienst (art. 9 EVRM) is een uitputtend artikel verschenen: T. Obrist & L. Gonin, 'Freedom of Religion and Church Taxes in Europe', *World Tax Journal* 2013, p. 269-300.

158 EHRM 25 juli 2013, appl.nos. 13772/05, 11082/06 (*Khodorkovskiy and Lebedev*), *H&I* 2013, 87 (m.nt. Thomas).

159 HR 15 maart 2013, *BNB* 2013, 140 (m.nt. Pechler).

160 Rb. Breda 20 september 2012, *NTFR* 2013, 386 (m.nt. Van der Vegt).

161 Rb. Haarlem 19 februari 2013, *NTFR* 2013, 762 (m.nt. Nent).

6.2 Recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven (artikel 8 EVRM)

Een bepaling die een steeds grotere rol in belastingzaken gaat spelen is artikel 8 EVRM. Een verklaring daarvoor is de vergaande digitalisering van de samenleving. Zo kunnen de data die bepaalde bedrijven hebben over hun klanten, uitermate interessant zijn voor de fiscus omdat ze door hun digitale opslagvorm gemakkelijk bruikbaar kunnen zijn. Een mooi voorbeeld betreft een kortgedingprocedure voor rechtbank Oost-Brabant, waarin de Belastingdienst van het bedrijf SMSparking verstrekking van *alle* parkeergegevens van zijn klanten over het jaar 2012 vordert ten behoeve van een groot aantal belastingen.¹⁶² De rechtbank wijst deze vordering af omdat sprake is van een ‘fishing expedition’; zij wijst er fijntjes op dat bij deze vordering de uitzondering van het tweede lid van artikel 8 EVRM als regel wordt gehanteerd en de hoofdregel van artikel 8 EVRM (recht op privacy) uit het zicht verdwijnt.¹⁶³ Interessant zijn ook de overwegingen op grond waarvan de rechtbank het beroep van de fiscus afwijst op de uitspraak van de Hoge Raad die is gepubliceerd in *NJ* 1975, 178, waaruit afgeleid zou kunnen worden dat vordering van gegevens van derden ten behoeve van belastingheffing zonder meer in overeenstemming met artikel 8 EVRM wordt geacht. Behalve dat de rechtbank de situaties niet vergelijkbaar acht, neemt de rechtbank in aanmerking dat

‘de voorzieningenrechter in 2013 [moet] beslissen in een totaal andere maatschappelijke context dan de Hoge Raad in 1974. De gegevens (...) waar het hier om gaat zijn een voorbeeld van de vele elektronisch vastgelegde gegevensbestanden die in 1974 nog niet of nauwelijks bestonden. Die bestanden bevatten veel informatie die eenvoudig is te relateren aan gedrag van individuele burgers in hun privéfeer en die gegevens blijken zich te lenen voor analyse en gebruik door het openbaar gezag (...). Dat doet in de samenleving de vraag ontstaan naar begrenzing (...) ten aanzien van de gegevens die mogen worden gebruikt en de wijze waarop het openbaar gezag dat mag doen. Anders gezegd (...): wat is de hoofdregel van artikel 8 EVRM voor de burger nog waard?’.

Een terechte vraag, dunkt mij.

Niet alleen bedrijven maar ook andere overheidsinstanties beschikken over veel gegevens die bruikbaar kunnen zijn voor de Belastingdienst. Zo gebruikt de Belastingdienst gegevens van het Korps Landelijke Politiediensten om te controleren of een zakelijke auto ook voor privédoeleinden wordt gebruikt.¹⁶⁴ In een zaak waarin de fiscus als bewijs voor privégebruik van een zakelijke auto beeldmateriaal van het Korps Landelijke Politiediensten had inbracht, oordeelde een rechtbank dat het systeem van kentekenherkenning en het gebruik van gegevens ervan door de inspecteur niet in strijd is met artikel 8 EVRM.¹⁶⁵

Het digitale pendant van toegang vorderen tot alle fysieke mappen met administratie is toegang vorderen tot alle informatie die digitaal opgeslagen is. Maar wat als de informatie opgeslagen is op een server die gedeeld wordt met andere bedrijven? Dit deed zich voor in

162 Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553. Een ander voorbeeld betreft de uitspraak van Rb. Amsterdam 14 oktober 2011, *V-N* 2011, 60.7 waarin de vordering van de Belastingdienst tot gegevensverstrekking door het GWK over een viertal met name genoemde personen wel werd toegewezen.

163 Zie over deze uitspraak ook het *NRC Handelsblad*, ‘Als de rechter een oorvijs geeft’ (5 december 2013, p. 2).

164 Kritisch daarover J.J. Lamper, ‘De leaserijder en het recht op privacy’, *NTFR-artikelen* 2013, 38. Zie L.J.A. Pieterse, ‘Kroniek van het belastingrecht’, *NJB* 2013, p. 2464, voor een beschrijving van enige andere maatregelen die de Belastingdienst neemt in het kader van de controle en handhaving en waarbij spanning is met het recht op privacy.

165 Rb. Breda 29 mei 2013, *V-N* 2013, 50.2.

de EHRM-zaak *Bernh Larsen Holding AS*.¹⁶⁶ Zeer kort weergegeven was aan de orde dat vijf bedrijven een gezamenlijke server hadden – zonder compartimenten – voor hun IT-systemen en dat de Noorse belastingdienst van een van die bedrijven toegang tot – en zelfs een kopie van – alle data op die server had gevorderd, waardoor de belastingdienst ook toegang tot de gegevens van de andere bedrijven kreeg. Het EHRM achtte artikel 8 EVRM van toepassing omdat sprake was van een aantasting van hun woning (ruim uitgelegd) en correspondentie in de zin van dat artikel. Het EHRM achtte artikel 8 EVRM niet geschonden. Het was van oordeel dat voldaan werd aan de eis dat de aantasting bij wet is voorzien en noodzakelijk is in een democratische samenleving (bevordering efficiëntie bij de beoordeling van informatie voor de belastingheffing). Aan de proportionaliteitseis werd voldaan omdat – hoewel de eis van voorafgaande rechterlijke toestemming ontbrak – de maatregelen gepaard waren gegaan met voldoende waarborgen om misbruik te voorkomen en omdat de onderhavige maatregelen niet zo ernstig waren als die in het kader van een strafrechtelijk onderzoek. Ook nam het EHRM in aanmerking dat de betrokkenen zelf hadden gekozen voor gemixte archieven op een gezamenlijke server. In de gespecialiseerde literatuur wordt deze zaak als een belangrijke richtinggevende zaak gezien, ook voor het fenomeen van opslaan van gegevens in de *cloud*.¹⁶⁷

In de in par. 4.5 genoemde zaak *Rousk* achtte het EHRM niet alleen artikel 1 EP EVRM maar ook artikel 8 EVRM geschonden doordat de Zweedse belastingautoriteiten waren overgegaan tot een openbare veiling van de woning van belanghebbende om een (kleine) belastingvordering te innen.¹⁶⁸

6.3 Ne-bis-in-idembeginsel¹⁶⁹

Het materiële geschilpunt in de in par. 2.2 besproken zaak *Åkerberg Fransson* betrof de toepassing van het in artikel 50 Handvest neergelegde recht op *ne bis in idem*.¹⁷⁰ Aan de orde was dat nadat aan belanghebbende eerder een fiscale boete was opgelegd ter zake van de niet-nakoming van fiscale verplichtingen, de belanghebbende ter zake van dezelfde feiten ook strafrechtelijk werd vervolgd. Het HvJ stelde voorop dat artikel 50 Handvest niet verbiedt dat een lidstaat voor dezelfde feiten een combinatie van fiscale en strafrechtelijke sancties oplegt. Het HvJ overwoog vervolgens wel dat wanneer de fiscale sanctie een strafrechtelijke sanctie is en definitief is geworden, artikel 50 Handvest eraan in de weg staat dat voor dezelfde feiten strafvervolgning wordt ingesteld tegen dezelfde persoon. Het HvJ concludeerde uiteindelijk dat het 'ne-bis-in-idembeginsel' niet eraan in de weg staat dat een lidstaat voor dezelfde feiten achtereenvolgens een fiscale sanctie en een strafrechtelijke sanctie oplegt voor zover – hetgeen ter beoordeling

166 EHRM 14 maart 2013, appl.no. 24117/08 (*Bernh Larsen Holding AS e.a.*), *EHRC* 2013, 123, *H&I* 2013, 41 (m.nt. Thomas).

167 Zie de noot van Groothuis bij deze uitspraak in *Computerrecht* 2013, 119.

168 EHRM 25 juli 2013, appl.no. 27183/04 (*Rousk*).

169 Zie voor het ne-bis-in-idembeginsel in de nationale context bijv. HR 26 juni 2009, *BNB* 2010, 5 en het naar aanleiding van dit arrest per 1 januari 2012 'ter reparatie' ingevoerde art. 67q AWR, alsmede P. de Haas, 'Het ne bis in idem-beginsel: een tweede vervolging of heropening', *WFR* 2011, p. 1273-1279, E.B. Pechler, '(Ne) bis in idem', *NTFR-Beschouwingen* 2012, 23 en J.D. Baron, 'Zet Europa art. 67q AWR buitenspel?', *WFR* 2013, p. 398-408.

170 HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10 (*Hans Åkerberg Fransson*).

van de nationale rechter staat – de eerste sanctie geen strafrechtelijke sanctie is.¹⁷¹ Op het feit dat het HvJ de beoordeling óf een fiscale boete een strafrechtelijke sanctie is, hier in het midden laat, ben ik in par. 3.1 al ingegaan. Hier is van belang dat het HvJ niet de conclusie van A-G Cruz Villalón volgt. De A-G had geadviseerd artikel 50 Handvest autonoom uit te leggen en niet zonder meer aan te sluiten bij (de jurisprudentie over) artikel 4, Protocol nr. 7, EVRM, omdat over dat EVRM-recht geen consensus in de lidstaten bestaat (zo hebben diverse lidstaten – waaronder Nederland – dat artikel niet bekrachtigd). De A-G adviseerde bovendien om artikel 50 Handvest aldus uit te leggen dat het de lidstaten niet belet een strafrechtelijke procedure in te leiden voor feiten waarvoor reeds een definitieve administratieve sanctie is opgelegd, voor zover de strafrechter rekening kan houden met de administratieve sanctie om de straf te verlichten.

7 Conclusie

De kroniekperiode heeft de nodige interessante jurisprudentie opgeleverd. Ik haal enige krenten uit de pap. Met betrekking tot artikel 6 EVRM springen op het terrein van het verbod van gedwongen zelfincriminatie de zaak *Chambaz* en de verfining door de Hoge Raad van zijn jurisprudentie op dit gebied in het oog. Interessant is verder hoe de Hoge Raad met gedetailleerde richtsnoeren voor het gebruik van bewijsvermoedens bij het bewijs van beboetbare feiten in de onderscheiden jaren rechtseenheid schept in de *KB-Lux*-zaken. Ik vermoed dat de verhouding tussen deze richtsnoeren en de onschuldpresumptie een terugkerend onderwerp van debat zal zijn in de toekomst. De *Segame* zaak is van belang voor de reikwijdte van het concept van ‘full jurisdiction’ in fiscaleboetezaken. Met betrekking tot artikel 1 EP EVRM verdienen de zaken *Serkov* en *Yukos* vermelding, die relevant zijn voor het leerstuk van rechterlijk overgangsrecht. De zaak *Yukos* is, evenals de zaak *Khodorkovskiy*, ook interessant in verband met de verhouding tussen rechtsontwikkeling door de rechter en de voorzienbaarheidseis in het kader van de rechtsgeldigheidstoets, alsmede in verband met het begrip dat het EHRM ervoor heeft dat regelgeving die gericht is op het tegengaan van belastingfraude en misbruik, tot een zekere hoogte vaag is. De baanbrekende arresten van de Hoge Raad in de vorige kroniekperiode met betrekking tot de procedurelegarantie-eis hebben geen opvolgers gekregen. Deze arresten hebben er mogelijk wel aan bijgedragen dat de feitenrechters artikel 1 EP EVRM hebben herontdekt als reële mogelijkheid om belastingwetgeving buiten toepassing te laten. In deze kroniekperiode gaat de Hoge Raad, ook op het terrein van de proportionaliteitstoets, daarin echter niet mee, al moet hij nog wel over enige interessante kwesties (kansspelbelasting; heffing over excessieve vertrekvergoedingen; crisisheffing) zijn oordeel vellen. Het EHRM heeft in elk geval in de zaken met betrekking tot de Hongaarse 98%-heffing over ontslagvergoedingen een duidelijk signaal afgegeven dat een belastingwetgever te ver kan gaan in zijn drift de overheidsfinanciën op orde te brengen. Dat een legislatieve interventie in een lopende gerechtelijke procedure in beginsel niet is toegestaan, bracht een rechtbank onder de aandacht. De zaken *Rousk* en *Yukos* scherpen in dat bij invordering (smaatregelen) de proportionaliteit en de belangen van de belastingschuldenaar niet uit het oog mogen worden verloren. Met betrekking tot het discriminatieverbod is

¹⁷¹ Zie Van Eijdsen in *BNB* 2014, 15 voor de betekenis van het arrest voor het Nederlandse belastingrecht, alsmede Widdershoven in *AB* 2013, 131 voor het Nederlandse algemene bestuursrecht.

zonder meer de belangrijkste ontwikkeling de jurisprudentie inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit, niet alleen wegens de uitkomst maar ook wegens de leerstellige overwegingen en de (grote) beoordelingsruimte die de Hoge Raad aan de belastingwetgever laat. In de toekomst verwacht ik meer fiscale jurisprudentie waarin artikel 8 EVRM een rol speelt, nu de steeds verdergaande digitalisering van de maatschappij nieuwe vragen oproept wat betreft de grenzen aan informatie-garing door de fiscus. Een voorproefje is te zien in de zaak *Bernh Larsen Holding AS* en in een zaak van rechtbank Oost-Brabant, waarin de Belastingdienst van een bedrijf verstrekking van alle parkeergegeven van zijn klanten vorderde. Tot slot, op het terrein van het Handvest verdient vooral de zaak *Åkerberg Fransson* aandacht in verband met het toepassingsbereik van het Handvest en het ne-bis-in-idembeginsel.